المحاسبة والمراجعة الدولية

تأليف

دكتورة

عزيزة عبد الرازق

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

مراجعة

أستاذ دكتور

عبد المنعم محمود

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وكيل كلية التجارة - جامعة القاهرة

محتويات الكتاب

القسم الأول

المحاسبة الدولية

الوحدة الأولى

مفهوم المحاسبة الدولية

١/١ الهدف:-

الهدف الرئيسى من هذه الوحدة تعريف الطالب بالمفاهيم المختلفة للمحاسبة الدولية (أو المحاسبه فى الشركات التى تعمل على نطاق دولى) ودور المحاسب فى هذا المجال الجديد.

٢/١ محتويات الوحدة:-

١/٢/١ مقدمة.

٢/٢/١ تعريف المحاسبة على المستوى الدولى.

١/٢/٢/١ المحاسبة العالمية.

٢/٢/٢/١ المحاسبة الدولية.

٣/٢/٢/١ المحاسبة عن عمليات الفروع التى تقع فى دول أجنبيه.

٤/١/٢/١ المحاسبة الدولية إمتداد للمحاسبة المالية.

٣/٢/١ المحاسب الدولى.

٤/٢/١ بعض المشاكل المحاسبيه التى لها طبيعة دولية.

٥/٢/١ ملخص.

٦/٢/١ أسئلة.

١/٢/١ مقدمة:-

المحاسبة الدولية هى أحد الفروع الرئيسية لعلم المحاسبة. ومعنى هذا أنها لن تحل محل أو تلغى المبادىء والأساليب المحاسبيه المعترف بها والسائدة فى التطبيق المحاسبى، ولكن الهدف من تحديد فرع مستقل " للمحاسبة الدولية " هو توسيع نطاق علم المحاسبة ككل بواسطة تحديد المفاهيم النظرية للمحاسبة الدوليه وزيادة الفائدة العملية الناتجة من تطبيق هذه المفاهيم. وليس من الضرورى بالنسبة لكل محاسب أن يكون خبيراً فى المحاسبة الدولية، ولكن من الأفضل أن يكون المحاسب على درجة من المعرفة والعلم بمشاكل المحاسبة الدولية والمحاولات التى تبذل لحل هذه المشاكل.

٢/٢/١ تعريف المحاسبة على المستوى الدولى.

لقد جرت محاولات عديدة لوضع تعريف شامل لمفهوم المحاسبة على المستوى الدولى ومن هذه التعاريف ما يلى:-

١/٢/٢/١ المحاسبة العالمية World Accounting.

فى ظل هذا التعريف تعتبر المحاسبة الدولية نظام عالمى يمكن أن تتبناه جميع الدول. فمثلاً يمكن وضع مجموعة من المعايير والمبادىء المحاسبية المقبولة على المستوى العالمى. أيضاً يتم تحديد الأساليب والطرق التى يمكن تطبيقها فى جميع الدول. وهذا هو الهدف النهائى للنظام المحاسبى الدولى.

٢/٢/٢/١ المحاسبة الدولية International Accounting.

المفهوم الثانى للمحاسبة الدولية يتبع الأسلوب الوصفى. وفى ظل هذا التعريف فإن

المحاسبة الدولية تشتمل على كل أو جميع المبادىء والمعايير والطرق المحاسبيه المختلفة والمستخدمة فى كل الدول. أى أن المحاسبة الدولية هى مجموعة المبادىء المحاسبية المتعارف عليها فى كل دولة على حدة، مما يتطلب من المحاسب أن يكون على علم ودراية بالمبادىء المحاسبيه المتعددة والمختلفة من دولة إلى أخرى .... حيث لا يمكن توقع وضع مجموعة من المبادىء والمعايير المحاسبيه المثالية والتى يمكن تطبيقها فى جميع دول العالم. ومن ثم فإن المحاسبة الدولية تمثل مجموعة المبادىء والطرق والمعايير المحاسبيه المستخدمة فى جميع الدول على إختلاف أنواعها. هذه الإختلافات تنشأ نتيجة للخصائص الجغرافية، والإجتماعية والإقتصادية، والسياسية والقانونية والتى تختلف من دولة لأخرى.

٣/٢/٢/١ المحاسبة عن عمليات الفروع التى تقع فى دول أجنبية:-

المفهوم الثالث المستخدم لتعريف " المحاسبة الدولية " يشير إلى العلاقة بين الشركة القابضه والفروع الأجنبية التابعة لها. أى أنه يعبر عن الأساليب المحاسبية التى يجب إستخدامها حتى يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة International Financial Statements للشركةبشكل سليم. وفى هذه الحالة ينصب إهتمام المحاسب على مشاكل ترجمة وإعادة تصوير القوائم المالية للشركة التابعة. ومن ثم، تختلف طبيعة المشاكل المحاسبيه وطبيعة المبادىء المحاسبية التى يجب أن تطبق حسب الدولة التى يتم ترجمة وتعديل القوائم المالية للشركة التابعة التى تقع بها.

٤/٢/٢/١ المحاسبة الدولية تعتبر إمتداد للمحاسبة المالية.

هذا التعريف يعتبر المحاسبيه الدوليه ما هى إلا إمتداد للمحاسبه الماليه ، حيث تتسع الأهداف العامه للمحاسبه لتغطى النواحى التاليه:-

أ- التحليل المالى للمقارنة على المستوى الدولى، حيث يتم المقارنة بين وتحليل نتائج أعمال الشركات العامله فى الدول المختلفة.

ب- مشاكل القياس وإعداد التقارير المحاسبية التى تنشأ نتيجة للعمليات التجارية الدولية ونشاط الشركات الدولية (شركة قابضة وشركات تابعة فى عدة دول مختلفه).

جـ- توفير البيانات المحاسبية التى تحتاجها الأسواق المالية العالمية.

د- التوحيد والتنسيق Harmonization بين المبادىء والتقارير المحاسبية المختلفة على مستوى العالم عن طريق الأنشطة السياسية، والمنظمات المهنية والهيئات المختصة بوضع المعايير المحاسبية.

٣/٢/١ المحاسب الدولى:-

نتيجة لإتساع نشاط الشركات وتعاملها على المستوى الدولى ، سواء فى شكل عمليات تجارية منفردة أو تأسيس فروع فى الدول الأجنبية، فهل يوجد المحاسب الذى يمكن أن نطلق عليه صفة " المحاسب الدولى " ؟ وإذا كان الأمر كذلك، فما هى مسئولية هذا المحاسب ؟، وماهى طبيعة الخدمات التى يؤديها ؟ لقد تطور دور المحاسب وتطورت طبيعة

عمله مع التطور والنمو فى حجم النشاط الإقتصادى. ولكن، مع تزايد وتشابك العلاقات الإقتصادية الدولية ، يجد المحاسب أن المطلوب منه ليس تقديم الخدمات فقط ولكن أن يكون له دور قيادى أيضاً. هذا الدور القيادى يعكس الأهمية المتزايدة لدور المحاسب فى إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى التنبؤ وتحديد حاجة الشركات الدولية إلى أساليب وطرق محاسبية جديدة ثم إبتكار هذه الأساليب والطرق بحيث يمكن تطبيقها بنفس الطريقة فى الدول المختلفة.

وفى ظل التطور العالمى السريع سواء سياسيا أو إقتصادياً، يجب على المحاسب أن يكون مرنا وقادراً على التكيف مع الظروف المتغيرة والمتعددة. فمثلاً، قد تؤدى بعض الأحداث إلى تحويل بعض الفروض الراسخة إلى فروض غير سليمة، بالإضافة إلى توافر عنصر عدم التأكد بالنسبة لكثير من العمليات أو الأحداث التى يجب تسجيلها. أيضاً، سوف يكون من الضرورى تكوين فريق عمل للقيام بعملية المراجعة على المستوى الدولى، وذلك بسبب الإتجاة المتزايد إلى إصدار القوانين التى تنظم النشاط الإقتصادى، الشعور المتزايد بالقومية ومطالبة المنشآت بإعداد تقارير عن كيفية أدائها لمسئولياتها الإجتماعية.

ومع تدويل نشاط الشركات المختلفة، تظهر الحاجة إلى التعليم المهنى المستمر والتدريب ويجب على المحاسب أن يكون قادراً على تفهم النظم المحاسبية والإحتياجات والمصطلحات المحاسبية الجديدة والمختلفة. مثلاً، المحاسب الذى يعمل فى ظل القوانين الأمريكية (أو قوانين أى بلد آخر) يجب أن يكون على درايه بقانون الشركات فى مصر وتأثيرة على النواحى المحاسبية إذا كانت المنشأة التى يعمل بها لها فروع فى مصر.

أيضاً، أسواق رأس المال العالمية، ومؤسسات التمويل المختلفة تتطلب أن تعكس التقارير المالية التغير فى أسعار صرف العملات ومشاكل تقويم الأصول والإلتزامات على مستوى النشاط الدولى. وهذا يتطلب معرفة كيفية المحاسبة عن التضخم، والذى تختلف معدلاتة من دوله إلى أخرى وأيضاً كيفية التوفيق بين القواعد الموضوعة فى كل دولة للمحاسبة عن التضخم. ومن ناحية أخرى، يجب الحذر عند حساب وتفسير (وإبتكار) النسب المالية لأغراض المقارنة، حيث أن طرق المعالجة المختلفة لبعض العناصر سوف تؤدى إلى نتائج وإستنتاجات غير سليمة. أيضاً فإن التخطيط للإستفادة فى المزايا الضريبية المتوافرة فى البلدان المختلفة يحتاج إلى تطبيق أساليب جديدة.

إن المحاسب العالمى يواجه مسئوليه تحديد والتنسيق بين البيانات المالية التى يتم التعامل بها على المستوى الإقتصادى الدولى والتى تستخدمها الشركات وأسواق المال الدولية.

٤/٢/١ بعض المشاكل المحاسبية التى لها طبيعة دولية.

تتضمن كل من عمليات التجارة الدولية، ونشاط الشركات الدولية، والإستثمارات الأجنبية والعمليات التى تتم فى أسواق المال العالمية، إستخدام العملات الأجنبية. فهذه العمليات يتم تسويتها بإستخدام العملة الأجنبية سواء بالنسبة لأحد طرفى العملية أو كلاهما، ومن ثم تنشأ مشكلة المحاسبة عن ترجمة العملات الأجنبية.

أيضاً، فإن إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والتى تقع بعض شركاتها

التابعة فى دول أجنبية (ومن ثم يتم إعداد قوائمها المالية بإستخدام العملة المحلية) تمثل مشكلة محاسبية أخرى.

ويرتبط بإعداد القوائم المالية الموحدة مشكلة المحاسبة عن تغير القوة الشرائية للنقود. مثلاً، عند إعداد القوائم المالية الموحدة، هل يجب إستخدام الرقم القياسى للأسعار Price index المستخدم فى بلد الشركة القابضة أو الرقم القياسى المستخدم فى البلد التى تقع فيها الشركة التابعة وذلك عند ترجمه القوائم المالية للشركة التابعة ؟ أيضاً هناك مشكلة " هل نعكس التغير فى الأسعار أولاً ثم نترجم القوائم المالية من عمله الشركة التابعه إلى عمله الشركه القابضة، أم تتم عملية الترجمة أولاً ثم نعيد تصوير القوائم المالية لتعكس التغير فى الأسعار ؟ " إن النتائج المترتبة على إختيار البديل الأول سوف تختلف عن نتائج تطبيق البديل الثانى خاصة مع إختلاف المعايير والطرق المحاسبية المستخدمة فى كل دولة وإختلاف معدلات التضخم بين الدول.

وفى هذا الكتاب سوف تناقش بعض مشاكل المحاسبة والمراجعة التى تنشأ نتيجة للتعامل على المستوى الدولى مثل:-

١- العوامل البيئية التى تؤثر فى نظم المحاسبة والمراجعة الدولية.

٢- مفهوم سعر الصرف والعوامل المؤثرة فى تحديد سعر الصرف.

٣- المحاسبة عن العمليات الأجنبية.

٤- ترجمة القوائم المالية الأجنبية.

٥- أسعار التحويل الدولية.

٦- الضرائب على الشركات الدولية.

٧- معايير المحاسبه الدوليه.

٨- قواعد السلوك المهنى الدوليه.

٩- التأهيل العلمى للمراجع الدولى.

١٠- معايير المراجعة الدوليه.

٥/٢/١ ملخص.

١- المحاسبة الدولية هى أحد فروع المحاسبة المالية.

٢- يوجد أكثر من تعريف للمحاسبة الدولية.

أ- المحاسبة الدولية هى نظام عالمى تتبناه جميع الدول.

ب- المحاسبة الدولية تشتمل على كل أو جميع المبادىء والمعايير والطرق المحاسبية المستخدمة فى كل الدول.

جـ- المحاسبة الدولية هى الأساليب المحاسبية التى يجب إستخدامها لإعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والفروع الأجنبية التابعة لها.

د- المحاسبة الدولية هى إمتداد للمحاسبة المالية ولكن تتسع أهدافها لتغطى التحليل المالى للقوائم المالية على المستوى الدولى ومشاكل القياس المحاسبى وإعداد التقارير للشركات الدولية ثم توفير البيانات المحاسبية التى تسهل التعامل فى أسواق المال الدولية وأخيراً العمل على التنسيق وتوحيد الأساليب والإجراءات المحاسبية بين الدول المختلفة.

٣- يجب على المحاسب الذى يعمل على نطاق دولى أن تتوافر لدية القدرة على.

أ- إعداد القوائم المالية الموحدة بشكل سليم.

ب- إبتكار طرق وأساليب محاسبية لمعالجة المشاكل التى تنتج عن التعامل على النطاق الدولى.

جـ- توفير البيانات التى تتطلبها الإدارة الدولية فى صورة تقارير تعكس الظروف الإقتصادية الدولية.

د- الإلمام وتفهم النظم المحاسبية والمصطلحات والقوانين المستخدمة فى كل دولة من الدول التى تتعامل مع الشركة القابضة أو لها بها فروع عاملة.

د- التخطيط للإستفادة من المزايا المتوافرة فى الدول الأجنبية والتى تمنحلها قوانين الإستثمار أو قوانين الضرائب.

٦/٢/١ أسئلة.

١- ما الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة الدولية ؟

٢- عند تعربف المحاسبة على نطاق دولى، ما الفرق بين مفهوم (المحاسبة العالمية) ومفهوم (المحاسبة الدولية) ؟

٣- ماهى المفاهيم المختلفة للمحاسبة فى الشركات التى تعمل على نطاق دولى ؟

٤- كيف تتغير طبيعة عمل المحاسب عندما يعمل فى شركة لها فروع تابعة تعمل فى دول أجنبية ؟

٥- إذكر بعض المشاكل الجديدة التى تواجه المحاسب الذى يعمل على النطاق الدولى.

الوحدة الثانية

العوامل البيئية التى تؤثر فى النظام المحاسبى على المستوى الدولى

١/٢/ الهدف من الوحدة.

هذا الجزء من الكتاب يبين كيف تؤثر العوامل البيئية فى تصميم وتطبيق النظام المحاسبى فى كل دولة.

٢/٢ محتويات الوحدة.

١/٢/٢ مقدمة.

٢/٢/٢ العوامل التعليمية.

٣/٢/٢ العوامل الإجتماعية.

٤/٢/٢ العوامل القانونية والسياسية.

٥/٢/٢ العوامل الإقتصادية.

٦/٢/٢ ملخص.

٧/٢/٢ أسئلة.

١/٢/٢ مقدمة.

تتأثر المحاسبة، مثل كثير من العلوم الإجتماعية، بدرجة كبيرة بالعوامل البيئيه المحيطة بها. أى أن القواعد والطرق المحاسبية تتحدد بناء على وتعكس الخصائص المميزه للعوامل السائدة فى كل مجتمع أو دولة. هذه الخصائص المميزه تمثل السمات الشخصية والقيم السائدة فى المجتمع بالإضافة إلى الشكل التنظيمى السائد للوحدات الإقتصادية. أيضاً تشتمل العوامل البيئية على العوامل الجغرافية والمناخية التى تتميز بها كل دولة.

ويمكن تصنيف العوامل البيئية التى تؤثر بشكل مباشر على مدى تطور المحاسبة فى دولة ما فى أربع مجموعات رئيسية:-

١- عوامل تعليمية.

٢- عوامل إجتماعية وثقافية.

٣- عوامل قانونية وسياسية.

٤- عوامل إقتصادية.

إن تحليل ودراسة العوامل البيئية يمكن أن يكون وسيلة فعالة لشرح وفهم نواحى الإختلاف فى إدارة الشركات التابعة التى تباشر نشاطها فى دول مختلفة ، وبصفة خاصة شرح نواحى الإختلاف فى الطرق والمبادىء المحاسبية.

وفى هذا الجزء نتعرض بالتفصيل لبعض النواحى البيئية وكيف تؤثر هذه العوامل على مدى تطور المحاسبة فى دولة ما.

٢/٢/٢ العوامل التعليمية:-

تؤثر خصائص النظام التعليمى فى دولة ما على الطرق المحاسبية المستخدمة.فى هذه الدوله. هذه الخصائص تشتمل على:-

* مستوى التعليم (نسبه الأمية) بما فيه القدرة على تطبيق العمليات الحسابية البسيطة.
* نسبة السكان الذين حصلوا على تعليم رسمى منتظم على مختلف مستويات التعليم (التعليم الأساسى، التعليم الثانوى، التعليم الجامعى).
* الإتجاة الرئيسى للتعليم (دينى، فنى، دراسات إجتماعية وفلسفية، علمى، أو مهنى).
* مدى تلبية النظام التعليمى لإحتياجات المجتمع من التخصصات والمهارات المختلفة.

١- مستوى التعليم.

تعتمد المحاسبة على إستخدام الأرقام والمعلومات المكتوبة. وبناء على ذلك، فسوف تكون المعلومات والأرقام المحاسبية قليلة الأهمية فى مجتمع تسودة الأمية. إن الإهتمام بإعداد قوائم مالية دقيقة وتوزيعها فى مثل هذا المجتمع سوف تمثل إستخدام غير حكيم للوقت والمال والجهد فى أى منشأة. وفى داخل الوحدة الإقتصادية، سوف يكون من الصعب تطبيق أساليب التخطيط والرقابة المحاسبية بسبب عدم إستطاعة العاملين إعداد وفهم الموازنات التقديرية والتقارير. وفى نفس الوقت تزداد الحاجة لإستخدام الموازنات والرقابة المحاسبية فى البلاد النامية التى تكون نسبة الأمية فيها عالية. ومن ثم سوف يواجة المحاسب كثير من الصعوبات عند تصميم النظام المحاسبى سواء لتوفير التقارير الخارجية أو الداخلية.

وكلما إرتفع مستوى التعليم فى الدولة إنخفضت حدة هذه المشاكل المحاسبية. وفى هذه الحالة، يمكن تصميم وإستخدام نظم محاسبية أكثر شمولاً وتعقيداً. ولكن، من الملاحظ أنه حتى فى الدول التى تكون نسبة الأميه فيها عالية من الممكن أن نجد النظم المحاسبية المتطورة نسبياً. ويحدث هذا عندما تكون إدارة القطاع الصناعى والحكومى على درجة عالية من التعليم ويكون المستخدم الخارجى الرئيسى للتقارير المحاسبية هو الحكومة – أو عندما تكون الحكومة هى التى تدير أو تملك الشركة. ومصر مثال واضح لهذا الموقف. أن نسبة التعليم فى مصر ليست عالية، ولكن النظام المحاسبى المطبق فى الشركات على درجة عالية نسبياً من التطور لأن معظم المنشآت مملوكة للحكومة وتعد التقارير المحاسبية أساسا للإستخدام الحكومى. ولكن مع الإتجاة إلى الإنفتاح وزيادة ملكية القطاع الخاص للمنشآت الإقتصادية، فإن الإهتمام بتصميم وإعداد التقارير المحاسبية للإستخدام الخارجى فى ازديار وتطور مستمر.

٢– توجة التعليم.

إن توجة النظام التعليمى يلعب دوراً كبيراً فى تحديد الطرق والأساليب المحاسبية المستخدمة. فمثلاً، هل يوجد إهتمام بتدريس مبادىء وعلوم الرياضيات بما يجعل من السهل إعداد وتحليل البيانات الرقمية ؟ أيضاً، مدى تدريس أصول ومبادىء المحاسبة ضمن المناهج التعليمية سوف يحدد عدد الأشخاص المدربين وعلى درجة من الإلمام بقواعد مسك الحسابات، ووضع الموازنات التقديرية، والتحليل المالى والمراجعة. إن تدريس والإلتزام بالمنهج العلمى يؤثر فى مدى قبول والقدرة على إستخدام أساليب التخطيط، والموازنات والرقابة.

٣- النظام التعليمى وإحتياجات المجتمع.

عندما يتجة المجتمع إلى التصنيع، ينشأ العديد من الشركات الكبيرة والتى تدخل فى عمليات تجارية معقدة (إئتمان، عقود إيجار طويلة الأجل، إندماج مع شركات أخرى ... ألخ). ومن ثم تزداد الحاجة إلى أساليب محاسبية جديدة متطورة لمعالجة هذه الأنشطة وتزداد الحاجة إلى الأشخاص المتخصصين الذين يستطيعون فهم هذه العمليات ومعالجتها محاسبياً. والنظام التعليمى الناجح فى أى دولة هو الذى يستطيع توفير التخصصات المطلوبة عندما تنشأ الحاجة إليها. أى أن النظام التعليمى يستطيع أن يساهم فى تطور النظم المحاسبية عن طريق تلبية الإحتياجات الإجتماعية والإقتصادية المتزايدة من المعلومات المحاسبية المتطورة بواسطه تخريج أعداد أكثر من المحاسبين ومستخدمى البيانات المحاسبية.

٣/٢/٢ العوامل الإجتماعية.

من أهم العوامل الإجتماعية التى تؤثر على مهنة المحاسبة درجة الحيطة والحذر، والسرية، وعدم الثقه، بالإضافة إلى الشعور السائد تجاة الشركات الكبيرة والمحاسبة كمهنة.

١- الحيطة والحذر Conservatism

تؤثر درجة التحفظ (الحيطة والحذر Conservatism) السائدة فى المجتمع على تطبيق بعض الأساليب والمبادىء المحاسبية، وبصفة خاصة تقويم الأصول وتحديد الربح.

فمثلاً، تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، التكلفة أو السوق أيهما أقل، الإعتراف وتسجيل الإلتزامات المحتلة، المبالغة فى مبلغ مخصص الديون المعدومة وإستخدام العديد من المخصصات والإحتياطيات يعكس هذا الإتجاة. وتؤدى بعض هذه الأساليب (المخصصات والإحتياطيات) التى تخفيض مبلغ الربح مما يعكس درجة عالية من الحيطة والحذر والرغبة فى بيان أن الشركة تحقق ربحية أقل مما هو واقع فعلاً..

٢- السرية Secrecy

أيضاً درجة السرية السائدة فى المجتمع تؤثر بشكل مباشر على درجة الإيضاح فى القوائم المالية المنشورة. فكلما زادت درجة السرية وعدم الثقة فى الآخرين (الاطراف الخارجية) كلما إنخفض مستوى الإيضاح. أما داخلياً، فكلما زادت درجة عدم الثقة كان من الصعب تطبيق الرقابة الداخلية وتقويم الأداء، حيث لا يسمح أى شخص لأن تكون أعمالة موضع رقابة ونقد. أيضاً، فإن المحافظة على سرية المعلومات تؤثر على وظيفة المراجعة، حيث يكون من الصعب الحصول على المعلومات التى تؤكد وتثبت وتبرهن على البيانات المحاسبية التى تم الحصول عليها من المنشأة وبالعكس، فإن زيادة درجة الثقة بين الأفراد التى تسود مجتمع معين يمكن أن تؤدى إلى نفس المشاكل، ففى اليابان، فإن مناقشة أى شخص للتأكد من أدائة لوظيفتة يعتبر إهانة وإساءة إلى نزاهتة.

٣- الشعور السائد تجاة قطاع الأعمال بصفة عامة.

إن الشعور السائد تجاة قطاع الأعمال قد يتراوح بين عدم الثقة والعداء السافر إلى الثقة والدعم الكامل لهذا النشاط. إن عدم الثقة يؤدى إلى المطالبة بتوفير قدر أكبر من المعلومات واحكام الرقابة على العمليات لدرجة قد تصل إلى وضع كثير من القواعد التى تنظم عمل هذا القطاع أو حتى التأميم. فى هذه الحاله ، سوف تكون المعلومات المطلوبة أكثر من مجرد البيانات المالية ولكن سوف تشتمل على معلومات عن العاملين فى المنشأة وطرق التعامل معهم، والأنشطة والمساهمات الإجتماعية والسياسية، والآثار البيئية ..... الخ. إن درجة إلتزام المنشأة بتوفير هذه المعلومات يعتمد بدرجة كبيرة على مدى حاجة المنشأة للتمويل الخارجى وعلاقة المنشأة بالنظام الإدارى (الحكومة).

إن مساندة الحكومة لرغبات المجتمع بالنسبة لنوع وكمية الايضاح يمكن أن تقود إلى تقنين regulating الأساليب والطرق المحاسبية. ومن الناحية الأخرى، فإن المجتمع قد لا يطلب أى نوع من الايضاح ويترك الأمر لرغبة المنشآت. وفى هذه الحالة سوف يكون تطبيق المبادىء والقواعد المحاسبية على درجة كبيرة من المرونة.

٤- الشعور السائد تجاه المحاسبة كمهنة.

وأخيراً، فإن نظرة المجتمع إلى أهمية المحاسبة يؤثر على مكانتها كمهنة، كما يؤثر أيضاً على نوعية من يلتحق بهذه المهنة ومدى الثقة فى البيانات المحاسبية ونوع العمل الذى يقوم به المحاسب. ففى بعض البلاد تعتبر مهنة المحاسبية مهنة ذات وضع متدنى لا يشغلها إلا

الذين لم ينجحوا فى أى عمل آخر ذو مركز مرموق. وفى بعض البلاد الأخرى، يحتل المحاسب مركز إجتماعى مرموق وتجتذب المحاسبة كمهنة الناجحين والأذكياء من طالبى العمل. وفى مثل هذه البلاد، يكون المحاسبون هم قادة التطور فى نظرية ومبادىء وأساليب المحاسبة.

٤/٢/٢ العوامل القانونية والسياسية.

فى كثير من البلاد يكون القانون، وخاصة قانون الضرائب، هو السبب الوحيد لوجود المحاسبة. وفى هذه البلاد توضع القوانين التى تحدد القواعد والأساليب المحاسبية التى يجب إتباعها، والتى تحتوى أيضاً على القوانين العامة لممارسة الأنشطة الإنتاجية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن قانون الضرائب يحدد القواعد والأساليب المحاسبية التى يجب تطبيقها لأغراض المحاسبة الضريبية.

١- تقنين المحاسبة The legalistic approach

فى بعض الدول يحدد القانون الأساليب والطرق المحاسبية التى يجب تطبيقها. وفى هذه الدول، نجد أن الحكومة تلعب دوراً كبيراً وتتحكم فى النشاط الإقتصادى، وعادة لا يكون لمهنة المحاسبة نفوذ فى تحديد هذه الطرق والأساليب. وفى معظم هذه الدول لا يوجد فرق بين المحاسبة للأغراض الضريبية والمحاسبة المالية. فإذا تمت معالجة عملية ما بشكل معين لغرض حساب الدخل الخاضع للضريبة فإنه يتم معالجتها بنفس الطريقة لأغراض إعداد القوائم المالية المنشورة. ومن عيوب هذا الإتجاة، أن الأشخاص الذين يسند إليهم

وضع القوانين المحاسبية (عادة من رجال القانون) لا يكون لديهم الخلفية المحاسبية الكافية مما يؤثر على مدى دقة وتعبير البيانات المنشورة عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالى.

إن تقنين المحاسبة موجود تقريباً فى جميع الدول ولكن بدرجات مختلفة، وذلك بغض النظر عن مستوى التقدم الإقتصادى أو تقدم مهنة المحاسبة فى هذه الدول. ففى أمريكا مثلاً، نجد أن لجنة البورصة وقوانين الضرائب تضع القواعد التى يجب إتباعها فى معالجة بعض الأنشطة الإقتصادية. وفى مصر يطبق النظام المحاسبى الموحد بحكم القانون على شركات قطا ع الأعمال العام.

وفى الدول التى يسود فيها تقنين المحاسبة تتأثر أيضاً وظيفه ودور المراجع. ففى هذه الدولة يقتصر دور المراجع الخارجى على الشهادة بأن السجلات المحاسبية والقوائم المالية تتفق مع القوانين. ولا يحتوى تقرير المراجع على أى تقويم أو تعليق عن مدى تعبير هذه القوائم المالية عن نتائج الأعمال والمركز المالى. وأيضاً يوجد نوعين من المراجعين. المراجع الحكومى statutory auditor والمراجع العام. والمراجع الحكومى هو الوحيد الذى من حقه أن يقوم بالمراجعة بشكل رسمى official audit.

٢- العوامل السياسية.

من الممكن أيضاً لبعض العوامل السياسية أن تؤثر على تصميم النظم المحاسبية وتطبيق القواعد والطرق المحاسبية. ففى ظل النظم الإشتراكية ، من المفضل سياسياً ومن المرغوب فيه أن تقوم الشركات العامة بإعداد تقارير عن مدى مساهمتها وتحملها

لمسئوليتها الإجتماعية. أيضاً، فى الدول النامية ، قد تطلب الحكومة من الشركات إعداد تقارير تبين تأثير نشاط الشركة على ميزان المدفوعات ، وذلك قبل منح الموافقه على الإستثمار فى مجال معين. أيضاً التغير فى الإتجاة السياسى – من اليمين إلى اليسار مثلاً – قد يؤدى إلى ظهور الحاجة إلى قواعد محاسبية جديدة يتم فرضها بواسطة القانون، أو قد يؤدى إلى تأميم الحكومة للنشاط الإقتصادى. وفى هذه الحالة سوف يكون مطلوباً من المحاسب أن يساهم فى تحديد القيمة العادلة للمنشآت التى خضعت للمصادرة وذلك لتحديد التعويض المناسب للأصول التى تم الإستيلاء عليها.

٥/٢/٢ العوامل الإقتصادية.

إن كل من درجة التطور والتوجه الإقتصادى من العوامل الرئيسية التى تحدد مدى تطور الأساليب المحاسبية فى دولة ما. ففى المستويات المتدنية من التطور الإقتصادى تكون الأنشطة الإقتصادية قليلة وبسيطة ، وبالتالى يكون مستوى المحاسبة المالية أو المحاسبة الضريبية والمحاسبة الإدارية بسيط هو الآخر. وكلما زاد مستوى وحجم النشاط الإقتصادى ، يزيد الإهتمام بالنواحى المحاسبية. فعندما تزيد الضرائب المباشرة على الثروة (الدخل) المفروضة على الأفراد والشركات يؤدى ذلك إلى ظهور المحاسبة الإدارية والتوسع فى إعداد ونشر التقارير المالية لخدمة الدائنين والمستثمرين. أيضاً، كلما زاد تنوع وتعقد الأنشطة التجارية والإقتصادية كلما أدى ذلك إلى تبنى أساليب محاسبية جديدة للتعامل مع عمليات الأنضمام والإندماج، عقود الإيجار طويلة الأجل، أرباح وخسائر التعامل فى العملات الأجنبية .... ألخ.

١- درجة تدخل الحكومة فى النشاط الإقتصادى.

فى المجتمعات الشمولية، نجد أن الحكومة تمتلك معظم وسائل الإنتاج، وهى التى تتخذ أغلب القرارات الإقتصادية والإنتاجية وتتحكم فى العملية الإنتاجية بواسطة التخطيط المركزى والرقابة المركزية. وفى هذه المجتمعات يتم توحيد النظام المحاسبى. (من حيث الأساليب والطرق المحاسبية المستخدمة فى إعداد التقارير المالية) لتسهيل عملية التخطيط المركزى والرقابة ولا يوجد كثير من مستخدمى البيانات المحاسبية بالإضافة إلى الإدارة الحكومية. وفى الدول التى تطبق النظام الإقتصادى الحر تكون الملكية الخاصة هى القاعدة. وكنتيجة لحرية الأفراد فى ممارسة النشاط الإقتصادى وإتخاذ القرارات ، يزيد الإتجاة إلى تنوع الأساليب والممارسات المحاسبية. وأيضاً يزداد عدد مستخدمى المعلومات المحاسبية مثل حملة الأسهم، الدائنون، الموردون، المراجعون بالإضافة إلى الحكومة. وفيما بين الأنظمة الشمولية والأنظمة الحرة توجد الأنظمة الإشتراكية حيث تمتلك الحكومة بعض وسائل الإنتاج بالإضافة إلى وجود القطاع الخاص الذى يخضع لبعض مؤشرات التخطيط المركزى أيضاً. وهنا سوف نجد الأنظمة المحاسبية المطبقة فى هذه المجتمعات تختلف عن الأنظمة فى المجتمعات الأخرى من حيث درجة توحيد الأساليب والمبادىء المحاسبية بما يفى بكل من إحتياجات الحكومة للتخطيط المركزى وإحتياجات الأفراد لإدارة الأعمال .

ومن العوامل الإقتصادية الأخرى نوع السياسات النقدية والمالية التى تطبقها الإدارة الحكومية. مثلاً، بعض الدول تمنح المستثمرين بعض الإعفاءات الضريبية التى تتطلب

معالجة محاسبية معينة (من الناحية الضريبية) وذلك لتشجيع الإستثمار وتنمية النشاط الإقتصادى. بعض الدولة الأخرى تسمح بتكوين إحتياطيات معينة حتى يمكن توفير حجم معقول من الأموال التى يعاد إستثمارها لأغراض التوسع.

٢- مصادر الأموال.

إن مصادر الأموال المستثمرة ورأس المال العامل فى المنشأة من العوامل الإقتصادية التى تؤثر فى النظام المحاسبى . مثلاً إذا كان المصدر الرئيسى للأموال المستثمرة ورأس المال العامل هو القروض ، فإن المعايير والمبادىء والأساليب المحاسبية سوف تعكس رغبات ومتطلبات الدائنين من حيث تطبيق الحيطة والحذر فى معالجة العمليات والأنشطة الإقتصادية. ومن الناحية الأخرى، إذا كان معظم رأس المال المستثمر هو من المساهمين وحقوق الملكية فإن النظام المحاسبى سوف يعمل على توفير البيانات المحاسبية التى تهم المستثمرين مثل ربحية السهم وزيادة درجة الايضاح فى المعلومات المنشورة. أما فى الدول التى توجد بها أسواق منظمة لبيع وشراء الأوراق المالية (البورصة)، فإن الإدارة المشرفة على هذه الأسواق يكون لها رأى فى توفير المعلومات التى تخدم المتعاملين فى هذه الأسواق. ففى الولايات المتحدة الأمريكية تلعب لجنة سوق المال دوراً كبيراً فى تحديد المبادىء والأساليب التى يجب تطبيقها من أجل توفير المعلومات المحاسبية التى تخدم المستثمرين.

٣- النشاط على المستوى الدولى.

كلما زاد نشاط التجارة الدولية فى دولة ما كلما زادت الحاجة إلى تطبيق الأساليب

والمبادىء المحاسبية التى تتعلق بالعمليات التى يتم تسويتها بإستخدام عملات أجنبية وعمليات ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة والتى يتم إعدادها بإستخدام عملة أجنبية.

من الناحية الأخرى، فإن عدد وحجم الشركات التى تتعامل على المستوى الدولى فى دولة معينة يؤدى إلى ظهور الحاجة إلى أساليب ومبادىء محاسبية جديدة لإعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة وشركاتها التابعة فى الدول المختلفة . مثلاً، تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أكبر الدول التى تتعامل على المستوى الدولى والتى لها إستثمارات كثيرة فى الدول الأخرى. ومن ثم، فإن النظام المحاسبى فى الولايات المتحدة يحتوى على المعايير والمبادىء التفصيلية لأسلوب المحاسبة عن أرباح وخسائر العملة الأجنبية، وإعداد القوائم المالية الموحدة، أسعار التحويل والضرائب على الدخل من مصادره الدولية المختلفة. ومن الناحية الأخرى، فإن أفغانستان دولة صغيرة تجارتها الخارجية بسيطة وغالباً ليس لها إستثمارات خارجية، ومن تم لا يوجد بها محاسبة لهذه الأنواع من الأنشطة.

٤- التضخم.

بالرغم من أن التضخم (أى، القوة الشرائية للنقود) يعتبر ظاهرة دولية فإن حدتة تختلف من دولة أخرى. وفى الدول ذات معدل التضخم العالى، فإن التأثير المتراكم لهذا التضخم على المعلومات المحاسبية التى تم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية سوف يجعل هذه المعلومات بلا معنى ، إلا إذا تم تعديل الأرقام لتعكس تأثير التضخم على المبالغ الظاهرة فى القوائم المالية.

ولقد تبنت عديد من الدول أساليب مختلفة للمحاسبة وإعداد التقارير المالية بما يعبر عن آثار التضخم. ويلاحظ أن الولايات المتحدة والمانيا (وهما من الدول ذات معدل التخضم المنخفض نسبياً) كانتا أبطأ فى الإتجاة إلى تبنى هذه النظم المحاسبية من دول أخرى ذات معدل تضخم عالى مثل البرازيل والأرجنتين.

٥- العلاقات مع الدول الأخرى.

من الملاحظ تاريخياً، أن المستعمرات القديمة كانت تتبنى (أو يفرض عليها أن تتبنى) النظام المحاسبى للدولة المستعمرة، حتى إذا كان هذا النظام لايلائمها فى المرحلة التى تمر بها من ناحية التطور الإقتصادى. ومن ثم فإن النظام المحاسبى فى المستعمرات البريطانية قد تأثر بشدة فى دول مثل أمريكا وكندا بالنظام المحاسبى الإنجليزى. ونفس الشىء يمكن أن يقال عن الدول التى إحتلتها فرنسا فيما سبق.

أيضاً، التكتلات الإقتصادية القومية مثل السوق الأوربية المشتركة والسوق المشتركة لدول وسط أمريكا تهدف إلى تحقيق التكامل بين النظم الإقتصادية. والسياسية للدول المشتركة فى هذه التكتلات. ومن ثم ظهرت الحاجة إلى تكامل النظم المحاسبيه أيضاً.

بالإضافة إلى ذلك ، فإن الإحتكارات الدولية فى أسواق بعض السلع مثل الأوبك (الدول المصدرة للبترول) وإتحاد النحاس تسعى إلى توحيد أسعار تصدير هذه المواد الخام بهدف ضمان عائد مناسب للدول الأعضاء فى هذه الإتحادات الإحتكارية. ومن ثم تحاول هذه الإتحادات توحيد نظم محاسبة التكاليف وطرق التسعير بين الدول المشتركة فى هذه الإحتكارات بالإضافة إلى تحديد حق كل دولة فى الإنتاج والتصدير.

٦/٢/٢ ملخص.

١- يتأثر النظام المحاسبى فى دولة ما بالعوامل البيئية السائدة فى هذه الدولة.

٢- العوامل التعليمية تشتمل على:-

أ- مستوى التعليم ونسبة الأمية.

ب- الإتجاة الرئيسى للتعليم.

جـ- مدى تلبية النظام التعليمى لإحتياجات المجتمع من التخصصات والمهارات المهنية المختلفة.

٣- العوامل الإجتماعية ، وتشتمل على:-

أ- درجة التحفظ والحيطة السائدة فى المجتمع.

ب- الإهتمام بالحفاظ على سرية النشاط أو درجة الثقة السائدة عند مزاولة الأعمال الإقتصادية.

جـ- الشعور السائد تجاة قطاع الأعمال.

حـ- الشعور السائد تجاة المحاسبة والمراجعة كمهنة.

٤- العوامل القانونية والسياسية.

أ- قوانين مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.

ب- العوامل السياسية (ديمقراطية - شمولية ..... ألخ).

٥- العوامل الإقتصادية:-

أ- درجة التطور الإقتصادى.

ب- تدخل الدولة فى النشاط الإقتصادى.

جـ- العلاقات الإقتصادية على المستوى الدولى.

د- معدل التضخم السائد فى الدولة.

٧/٢/٢ أسئلة.

١- ماهى العوامل التعليمية التى يمكن أن تؤثر فى تصميم وتطبيق النظام المحاسبى فى دولة ما ؟.

٢- كيف تؤثر القيم والمفاهيم الإجتماعية السائدة فى دولة ما على التقارير المالية التى تعدها الوحدات الإقتصادية التى تعمل فى هذه الدولة ؟

٣- كيف يؤثر النظام القانونى والسياسى فى دولة ما على دور المحاسب من حيث إعداد البيانات والتقارير المالية ؟

٤- ما هو دور العوامل الإقتصادية فى التأثير على تطور مهنة المحاسبة ؟.

الوحدة الثالثة

سعر الصرف

Exchamge rate

١/٣ الهدف من الوحدة:-

تهدف هذه الوحدة إلى شرح المفاهيم الأساسية لسعر صرف أى عملة فى مقابل عملة أخرى والعوامل التى تساهم فى تحديد هذا السعر.

٢/٣ محتويات الوحدة.

١/٢/٣ مقدمة.

٢/٢/٣ تعريف سعر الصرف.

٣/٢/٣ أنواع سعر الصرف.

٤/٢/٣ العوامل المؤثرة فى سعر الصرف.

٥/٢/٣ ملخص.

٦/٢/٣ أسئلة.

١/٢/٣ مقدمة:-

تمارس العديد من منشآت الأعمال جانباً كبيراً من نشاطها على المستوى الدولى فى عمليات تصدير وإستيراد وغيرها من المعلاملات المالية. هذه العمليات يتم تسوية كثير منها بإستخدام عملات أجنبية. ومن ثم أصبح من الضرورى ترجمة هذه العملات إلى عملة البلد المحلية حتى يمكن تسجيلها فى دفاتر الشركةوحتى يمكن إعداد التقارير المالية. وتتمثل معظم العمليات الأجنبية فى التصدير، الإستيراد، الإقراض، والإقتراض ، بالإضافة إلى كثير من العمليات الأخرى التى يتطلب الأمر التعامل فيها على أساس العملة الأجنبية.

وتعتبر ترجمة العمليات الأجنبية من أهم المشاكل المحاسبية التى تواجة المحاسب حتى يتمكن من إعداد التقارير المالية للمنشأة على أساس عملة واحدة. وذلك لخدمة الأغراض الداخلية كالتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات بالإضافة إلى توفير المعلومات للأطراف الخارجية مثل المستثمرين والدائنين والحكومة وغيرهم من الأطراف.

كذلك من المشاكل الرئيسية المتعلقة بترجمة العملات الأجنبية مشكلة معالجة الآثار المترتبة عن تقلبات سعر صرف العملات الأجنبية المستخدمة فى ترجمة العمليات الأجنبية .

وبناء على ذلك فإن هذا الجزء من الكتاب يتناول دراسة سعرالصرف والعوامل المؤثرة فيه.

٢/٢/٣ تعريف سعر الصرف Exchange rate

فى الأسواق المالية الدولية، تعامل عملة أى دولة مثل سلعة من السلع التى يمكن بيعها وشرائها مقابل أى عمله أخرى. ويسمى سعر التبادل بين عملة وأخرى بسعر الصرف. أى أن " سعر الصرف هو الكمية أو المقدار من عملة معينة الذى يجب دفعة للحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى ".

وإذا كانت أسعار الصرف بين العملة المحلية التى على أساسها تمسك المنشأة حساباتها وتعد تقاريرها والعملات التى تتم بها العمليات الأجنبية ثابتة نسبياً فإن عملية ترجمة وتسجيل هذه العمليات سوف تكون دقيقة إلى حد كبير، ولكننا، نجد أن أسعار عملات معظم الدول تتغير بحرية فى الأسواق المالية – بإستثناء بعض التدخلات الحكومية – مما يؤدى إلى التذبذب الكبير والمستمر فى أسعار الصرف وهذا يؤدى بالتالى إلى صعوبات فى تسجيل العمليات الأجنبية وإعداد التقارير المالية.

٣/٢/٣ أنواع أسعار الصرف.

سبق أن عرفنا سعر الصرف بأنه الكمية أو المقدار من عملة معينة الذى يجب دفعة للحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى. وهذا لا يعنى أن هناك سعر صرف واحد لكل عملة، ولكن يوجد العديد من أسعار الصرف للعملة الواحدة حسب ظروف السوق وطريقة التعامل فى كل عملة. ويمكن تقسيم أسعار الصرف من عدة نواحى مختلفة.

١/٣/٢/٣ من حيث طريقة التعبير عن سعر الصرف.

أ- سعر الصرف المباشر **Direct exchange rate**

هو التعبير عن وحدة واحدة من العملة الأجنبية والكمية المعادلة لها من العملة المحلية فى تاريخ معين. فمثلاً سعر الصرف المباشر للدولار الأمريكى بالنسبة للجنية المصرى فى ١٩٩٠/٧/١ هو ١ دولار = ٢،٤٠ جنيه مصرى.

ب- سعر الصرف غير المباشر **Indirect exchange rate**.

هو التعبير عن العملة المحلية بما يعادلها من العملة الأجنبيـــة فمثلاً يمكن أن نقول أن ١ جنيه مصرى = ٠،٢٩٤ دولار أمريكى .

٢/٣/٢/٣ من حيث أساس تحديد سعر الصرف.

أ- أسعار صرف حرة **Spot exchange rate**

هى الأسعار التى تتحدد وفقاً لقوى العرض والطلب فى السوق المصرفية الحره. وبالتالى تعكس القيمة السوقية للعملة كسلعة إقتصادية.

ب- أسعار صرف رسمية Official exchange rates.

هى الأسعار التى تحددها الحكومة للرقابة على الصرف. وقد تحدد الحكومة عدة أسعار صرف رسمية ترتبط بالمجالات المختلفة للنشاط الإقتصادى والمالى حتى يمكنها تحقيق الرقابة المطلوبة على هذه الأنشطة ومن أمثلة هذه الأسعار:-

- أسعار الصرف التفضيلية Preferential exchange rates.

هى الأسعار التى تحددها الحكومة لتشجيع العمليات التجارية المرغوب فيها. فقد يتم

تحديد سعر معين لتحويل العملة لتشجيع عمليات التصدير.

- أسعار الصرف الجزائية Penalty exchange rates

هـى الأسعار التى تحـدد لتسويـة عمليات معينـة ترغب الدولـة فى الحد منها مثل تحديد سعر صرف مرتفع للعملة الأجنبية للحد من نوع معين من الواردات.

٣/٣/٢/٣ من حيث توقيت تسليم العملة.

أ- أسعار صرف حاضرة Spot exchange rates.

سعر الصرف الحاضر هو السعر الذى يتم على أساسة التسليم الفورى للعملة.

ب- أسعار الصرف الآجلة Forward exchange rates.

سعر الصرف الآجل هو السعر الذى يتم الإتفاق عليه الآن على أن يتم التبادل بين العملتين فى تاريخ محدد فى المستقبل: فهو يعبر عن سعر تعاقدى متفق عليه بين مشترى العملة الأجنبية والبائع لهذه العملة على أن يتم التبادل فى تاريخ لاحق لتاريخ الإتفاق. ويتأثر سعر الصرف الآجل بالعديد من العوامل مثل سعر الصرف الحاضر، سعر الفائدة، طول الفترة بين تاريخ التعاقد وتاريخ التبادل، نوع العميل الذى يتعامل مع البنك، قيمة العقد، توقعات سوق العملة وغيرها من العوامل الأخرى.

٤/٣/٢/٣ من حيث الطرف الذى يتعامل فى العملة.

أ- أسعار الشراء Buying exchange rates.

وتعرف أيضاً بأنها أسعار العرض Bid rates . وهى أسعار الصرف التى يستخدمها

البنك فى شراء العملات الأجنبية . فإذا باع شخص عملة أجنبيه معينة لأحد البنوك فإن البنك يحسب القيمة المقابلة لهذه العملة من العملة المحلية مستخدماً سعر الشراء.

ب- أسعار البيع Selling exchang rates.

ويمكن الاشارة إليها أيضاً بأسعار الطلب offer or ask rates. وهى الأسعار التى يستخدمها البنك فى بيع العملات الأجنبية للعملاء. فإذا أراد أحد الأشخاص شراء كمية معينة من إحدى العملات الأجنبية، فإن البنك يستخدم سعر البيع. وبالطبع فإن سعر بيع العملة سوف يكون أعلى من سعر الشراء والفرق بينهما يمثل عمولة البنك.

٥/٣/٢/٣ من حيث إرتباط سعر الصرف بالزمن.

أ- سعر الصرف التاريخى Historical exchange rate.

هو سعر الصرف السائد فى تاريخ حدوث العمليات التجارية الأجنبية. فهو سعر الصرف الجارى فى تاريخ حيازة الأصل مقابل الدفع بعملة أجنبية أو نشأة الإلتزام على أساس الدفع بواسطة عملة أجنبية.

ب- سعر الصرف الجارى Current exchange rate.

هو سعر الصرف السائد فى تاريخ إعداد القوائم المالية. ويتحول السعر الجارى إلى سعر تاريخى بعد مرور فترة على إجراء العملية التجارية مع الطرف الأجنبى. وقد يكون السعر الجارى ممثلاً لسعر صرف رسمى أو سعر صرف حر.

مما سبق، يتضح أن هناك أنواع مختلفة من أسعار الصرف مما يتطلب ضرورة تحديد

سعر الصرف المناسب للأغراض المحاسبية والذى يستخدم فى ترجمة العمليات الأجنبية والقوائم المالية وبما يتفق مع المبادىء والفروض والمحاسبية ومع الحقائق الإقتصادية.

هذا ويختلف سعر الصرف الملائم لكل عملية حسب طبيعة العملية وظروفها. وبصفة عامة فإنه يجب ترجمة العمليات الأجنبية بإستخدام سعر الصرف الجارى الحر السائد فى الأسواق المالية فى تاريخ حدوث العملية. ولكن فى الحالات التى يتم فيها تخصيص مبالغ معينة لتحويلها بسعر صرف معين لتسوية إحدى العمليات الأجنبية ، فيجب أن يتم ترجمة هذا المبلغ على أساس سعر الصرف المتفق عليه.

٤/٢/٣ العوامل المؤثرة على أسعار الصرف.

يتأثر سعر الصرف لعملة ما بالعوامل الأتية:-

١/٤/٢/٣ موقف ميزان المدفوعات.

ميزان المدفوعات لدولة ما يضم العمليات الدولية لهذه الدولة فى سنة معينة. وعندما تصدر دولة ما بأكثر مما تستورد فإنها تحقق فائض فى ميزانها التجارى للمدفوعات، هذا الفائض يؤدى إلى زيادة الطلب على عملة هذه الدولة مما يؤدى إلى زيادة قيمة عملة هذه الدولة والذى يتمثل فى زيادة سعر صرف العملة، والعكس صحيح، أى أن العجز فى ميزان المدفوعات يؤدى إلى إنخفاض قيمة العملة.

٢/٤/٢/٣ الإحتياطى النقدى فى الدولة.

إن الإحتياطى النقدى فى دولة ما يتمثل فى مقدار ما تملكة هذه الدولة من العملات الأجنبية والذهب ومقدار المبالغ التى يمكن أن تقترضها من صندوق النقد الدولى. ومن المهم

متابعة هذا الإحتياطى والتغيرات التى تطرأ علية. فمثلاً، العجز الكبير فى ميزان المدفوعات قد يشير إلى ضرورة تخفيض سعر صرف العملة ولكن إذا كانت الدولة تحتفظ بإحتياطى كبير فإنه يمكن عدم اللجوء إلى تخفيض قيمة العملة على الأقل فى الأجل القصير.

٣/٤/٢/٣ معدل التضخم السائد.

يعرف التضخم من وجهة النظر الإقتصادية بأنه زيادة الأسعار النقدية للسلع والخدمات نتيجة لعجز الإنتاج عن تلبية الطلب المتزايد على هذه السلع والخدمات، أى أن الأسعار ترتفع لأسباب أخرى غير التغير فى طبيعة المنتج أو جودته. وعندما تزيد الكمية المعروضة من النقود عن الكمية المعروضة من السلع تكون النتيجة زيادة أسعار تلك السلع أو ما يسمى بالتضخم.

ويتأثر سعر الصرف لعملة دولة ما بمعدل التضخم فى هذه الدولة. فالدولة ذات معدل التضخم المرتفع تكون قيمة عملتها منخفضة بالنسبة لعملة أى دولة أخرى ذات معدل تضخم أقل. والنظرية الإقتصادية " نظرية تعادل القوة الشرائية Purchasing power parity theory " تربط بين معدلات التضخم النسبية بين دولتين وبين التغير فى سعر الصرف بين عملتى هاتين الدولتين. وتفترض هذه النظرية أن التغيرات فى سعر الصرف بين عملتى أى دولتين تكون مساوية للتغيرات فى مستويات الأسعار النسبية بين هاتين الدولتين. أى أن:-

سعر الصرف لعملة الدوله أ بالنسبة لعملة دولة ب = $\frac{\text{مستوى الأسعار فى أ}}{\text{مستوى الأسعار فى ب}}$

٤/٤/٢/٣ معدلات الفائدة على النقود.

يؤثر معدل الفائدة على الودائع فى بلد ما على سعر صرف عملة هذا البلد. فعندما يرتفع معدل الفائدة على الودائع يزيد الطلب على الإستثمار فى هذه العمله للإستفادة من العائد المرتفع ، مما يؤدى إلى زيادة سعر هذه العملة أو على الأقل الحفاظ على سعرها الحالى.

٥/٤/٢/٣ تدخل البنك المركزى فى السوق المصرفى.

قد تقوم الحكومة ممثلة فى البنك المركزى للدولة بالتدخل فى الأسواق المالية الدولية للتأثير على قيمة العمله المحلية بالنسبة لعملة أو عملات أجنبية معينة. ويتم التدخل عادة عن طريق قيام البنك المركزى للدولة بشراء مبالغ كبيرة من هذه العملة، مما يؤدى إلى ثبات أو زيادة قيمتها. أو ببيع كميات معينة من هذه العملة لزيادة المعروض فى السوق مما يؤدى إلى المحافظة على قيمتها إذا كانت هذه القيمة تتجة إلى الإرتفاع أو إلى تخفيض قيمتها.

٦/٤/٢/٣ علاقة العملة المحلية بالعملات الأجنبية.

قد تكون العملة المحلية مرتبطة بعملة أجنبيه معينة، فمثلاً، قد تتحدد قيمة الجنية المصرى بمبلغ معين من الدولارات (الدولار = ٣ جنيه)، فى هذه الحالة فإن سعر صرف الجنيه المصرى بالنسبة للعملات الأجنبية الأخرى يتحدد إنخفاضاً وإرتفاعا طبقاً للتغيرات فى قيمة الدولار فى مقابل هذه العملات الأخرى.

٣/٢/٤/٧ السياسة الإقتصادية والمالية للدولة.

تؤثر السياسة الإقتصادية والمالية التى تتبناها الحكومة بدرجة كبيرة على سعر صرف العملة المحلية بالنسبة للعملات الأخرى. فعندما تعمل الحكومة على تخفيض معدل التضخم بواسطة تخفيض السيولة النقدية فى الداخل أو تشجيع الصادرات فإن هذا يؤدى إلى تحسن سعر صرف العملة المحلية مقارنة بالعملات الأخرى.

٣/٢/٤/٨ عوامل أخرى.

ومن العوامل الأخرى التى قد تؤثر على سعر صرف العملة المحلية مقابل العملات الأخرى، درجة الإستقرار السياسى فى الدولة. فالدولة ذات الإتجاهات السياسية الواضحة والمستقرة تتمتع عملتها بدرجة من الثبات والقوة، أما الدولة التى تتعرض للإنقلابات والإضطرابات تكون عملتها محل عدم ثقة وتتعرض قيمتها للإنخفاض حيث يلجأ المتعاملون فى أسواق العملات إلى العملات الأكثر ثباتاً.

٥/٢/٣ ملخص.

١- سعر الصـرف هو الكمية أو المقدار من عملة معينـة الذى يجب دفعة للحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى.

٢- يمكن التعبير عن سعر الصرف:-

* سعر الصرف المباشر.
* سعر الصرف غير المباشر.

٣- أسعار الصرف يمكن أن تكون:-

* أسعار صرف حرة.
* أسعار صرف رسمية.

٤- طبقاً لتوقيت تسليم العملة نجد:-

* سعر الصرف للتسليم الفورى.
* سعر الصرف الآجل.

٥- أيضاً يوجد:-

* سعر الصرف فى حالة الشراء.
* سعر الصرف فى حالة البيع.

٦- عند المحاسبة عن أسعار الصرف يوجد:-

* سعر الصرف الجارى.

* سعر الصرف التاريخى

٧- العوامل المؤثرة فى سعر الصرف:-

أ- ميزان المدفوعات.

ب- الإحتياطى النقدى فى الدولة.

جـ- معدل التضخم السائد.

د- معدلات الفائدة على النقود.

هـ- دور البنك المركزى فى السوق المصرفى.

و- علاقة العملة المحلية بالعملات الأجنبية.

ز- السياسات الإقتصادية والمالية للدولة.

ح- عوامل أخرى.

٦/٢/٣ أسئلة.

١- عرف سعر الصرف.

٢- ما الفرق بين سعر الصرف المباشر وسعر الصرف غير المباشر ؟

٣- ماهى أسعار الصرف الرسمية ؟

٤- ما الفرق بين سعر الصرف الفورى وسعر الصرف الجارى ؟

٥- ماهو سعر الصرف الذى يستخدم فى قيد العمليات المحاسبية ؟

وهل يختلف عن سعر الصرف المستخدم عند إعداد القوائم المالية ؟

٦- ماهى العوامل التى تؤثر فى تحديد سعر صرف أى عملة ؟

٧- إشرح العلاقة بين معدل التضخم السائد فى دولة ما وسعر صرف عملة هذه الدولة بالمقارنة بعملة دولة أخرى ؟

٨- ما دور السياسات الإقتصادية للدولة فى تحديد سعر الصرف للعملة الوطنية ؟

٩- كيف يؤثر العجز أو الفائض فى ميزان المدفوعات لدولة ما فى تحديد سعر صرف العملة المحلية ؟

١٠- كيف يمكن أن يؤدى إرتفاع أو إنخفاض سعر الفائدة على الودائع فى دولة ما على سعر صرف عمله هذه الدولة بالمقارنة بعملة أى دولة أخرى ؟

الوحدة الرابعة

العمليات التجارية الأجنبية

١/٤ الهدف:-

تهدف هذه الوحدة إلى تعريف العمليات التجارية الأجنبية وتقديم بعض أنواع هذه العمليات.

٢/٤ المحتويات:-

١/٢/٤ تعريف العملية الأجنبيه.

٢/٢/٤ أنواع العمليات الأجنبية.

٣/٢/٤ بعض المشاكل التى تتعلق بتسجيل العمليات الأجنبية.

٤/٢/٤ ملخص.

٥/٢/٤ أسئلة.

١/٢/٤ تعريف العملية الأجنبية.

Foreign Currency Transaction.

العملية الأجنبيـة هى عملية شراء أو بيع بضاعة، الحصول على أو تقديم خدمة، الحصول على قـرض أو تقديم قرض لمنـشأة أخرى ، علـى أن تتم تسويـة قيمة العـملية بواسـطة عملة أجنبية متفق عليها.

وبـإختصار " هى العملـية التى يجب تسـويتها بإستخـدام عملة أخرى غيـر العملة المحلية للدولة موطن المنشأة".

ومن أمثلـة العمليات الأجنـبية قيام منـشأة مصريـة بتصدير بـضاعة إلى شـركة سعودية على أن يتم الدفع بالريال السعودى. أو حصول منشأة مصرية على خبرات وإستشارات من منشأة أمريكية بحيث يتم دفع مقابل ذلك بالدولار الأمريكى.

وللمحـافظة على إنـتظام السجلات المحـاسبية لا يمكن تـسجيل مثل هذه العـمليات سواء بالريال السعودى أو الدولار الأمريكى ولذلك يجب ترجمة هذه الريالات السعودية والدولارات الأمريكـية إلى مـا يساويهـا من الجنيه المصـرى، وذلك بإستخـدام سعر صـرف معين، حتى يمكن تسجيلها فى الدفاتر. إذن، الهدف من ترجمة العمليات الأجنبية هو التعبير النقدى عن العملية الأجنبية بواسطة العمله المحلية التى تستخدمها المنشأة فى إعداد التقارير المالية.

٢/٢/٤ أنواع العمليات الأجنبية.

يمكن تبويب العمليات الأجنبية إلى الأنواع الرئيسية التالية:-

أ- شراء أو بيع (إستيراد أو تصدير) بضائع وخدمات يتم تسويتها بإستخدام عملة أجنبية.

ب- عمليات الإقتراض أو الإقراض بعملة أجنبيه.

جـ- التعاقد على شراء أو بيع عملة أجنبيه على أن يكون التسليم فى تاريخ لاحق (عقود الصرف الآجلة).

د- عمليات تتعلق بتغطية صافى الإستثمار فى شركة تابعة تقع فى دولة أجنبية.

هـ- العمليات الداخلية التى تقع بين الشركة القابضة والشركات التابعة التى تقع فى دول أجنبية (قروض طويلة الأجل).

٣/٢/٤ أهم المشاكل التى تتعلق بتسجيل العمليات الأجنبية.

١- إختيار سعر الصرف المناسب لتسجيل العملية عند حدوثها.

٢- إذا إختلف سعر الصرف الجارى فى تاريخ وقوع العملية عن سعر الصرف المستخدم فى تسوية العملية أوسعر الصرف فى تاريخ إعداد القوائم المالية (إذا كانت العملية لم تتم تسويتها بعد)، فما هى طبيعة هذا الفرق؟ وماهى المعالجة المحاسبية السليمة لهذا الفرق؟

٣- هل تعتبر العملية الأجنبية والتسويه اللاحقة لها بمثابة عملية محاسبية واحدة أم تعتبر كل منها عملية مستقلة؟

والجزء التالى يقدم أهم العمليات الأجنبية والمعالجة المحاسبية لكل منها وكذلك كيفية معالجة الفروق المترتبة على تغير سعر الصرف (من أرباح وخسائر).

٤/٢/٤ ملخص.

١- العمليه ، الأجنبيه هى العمليه التى يجب تسويتها بإستخدام عمله أخرى غير العمله المحليه للدوله موطن المنشأة.

٢- الهدف من ترجمة العمليات الأجنبية هو التعبير النقدى عن العمليه بواسطة العمله المحلين التى تستخدمها المنشأة فى إعداد التقارير الماليه.

٣- أهم العمليات الأجنبية تشمل:-

أ- الإستيراد والتصدير.

ب- الإقراض والإقتراض.

جـ- عقود الصرف الآجله.

٤- أهم المشاكل:-

أ- تحديد سعر الصرف الملائم.

ب- تسويه الفرق بين سعر الصرف عند عقد العمليه وسعر الصرف عند السداد النقدى.

٥/٢/٤ أسئلة.

١- عرف العملية الأجنبية.

٢- ماهى أنواع العمليات الأجنبية.

٣- إذكر بعض المشاكل التى تترتب على الدخول فى صفقات أو تملك إستثمارات يتم التعبير عنها بواسطة عملة أجنبية.

الوحدة الخامسة

عمليات التصدير والإستيراد

والقروض التى تتم بواسطة عملة أجنبية

١/٥ الهدف:-

شرح المعالجه المحاسبية لعمليات تصدير أو إستيراد بضائع وخدمات والتى يتم تسويتها بواسطة عملة أجنبية. أيضاً يدخل فى هذا النطاق عمليات القروض بعمله أجنبية.

٢/٥ محتويات الوحدة.

١/٢/٥ مقدمة.

٢/٢/٥ المعالجة المحاسبية فى تاريخ حدوث العملية.

٣/٢/٥ المعالجة المحاسبية فى تاريخ تسوية العملية.

٤/٢/٥ تقويم أرصدة نهاية المدة المستحقه الدفع بعملة أجنبية.

٥/٢/٥ ملخص.

٦/٢/٥ أسئلة وتمارين.

١/٢/٥ مقدمة:-

يمكن بتويب عمليات الإستيراد والتصدير والإقراض والإقتراض بعملة أجنبية فى مجموعة واحدة لأنها تخضع لنفس المعالجة المحاسبية. وينتج عن هذه العمليات إما مدينين (أوراق قبض) أو دائنين (أوراق دفع) تكون محددة بمقدار معين من العملة الأجنبية والتى سوف تحصل عليها المنشأة أو يجب عليها دفعها فى تاريخ معين.

٢/٢/٥ المعالجة المحاسبية فى تاريخ حدوث العملية الأجنبية.

كل أصل أو إلتزام، إيراد أو مصروف ينتج عن عملية تجارية مع طرف أجنبى يجب أن يسجل فى السجلات المحاسبية للمنشأة بإستخدام العملة المحلية وفقاً لسعر الصرف الجارى فى ذلك التاريخ، ولا يترتب على ذلك أى أرباح أو خسائر، حيث أن الأمر مجرد تغيير فى التعبير النقدى عن العملية.

مثال:-

إشترت الشركة المتحدة (شركة مصرية) بضاعة بمبلغ ١٠،٠٠٠ دولار من إحدى الشركات الأجنبية فى أول أغسطس ١٩٩٤ عندما كان سعر صرف الدولار بالنسبة للجنية المصرى هو ١ دولار = ٣،٥٠ جنية مصرى. بناء على ذلك يكونالقيد كما يلى:-

٣٥٠٠٠		من حـ/ المشتريات
	٣٥٠٠٠	إلى حـ/ الدائنون (الشركة الأمريكية)
		شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠،٠٠٠ دولارحيث سعر الصرف ١ دولار = ٣،٥٠ جنية

٣/٢/٥ فى تاريخ تحصيل الأصل أو سداد الإلتزام.

قد يتغير سعر الصرف بين العملة المحلية والعملة الأجنبية فى تاريخ تسوية العملية (تحصيل الأصل أو سداد الإلتزام) مما يؤدى إلى إختلاف التدفقات النقدية الفعلية عن المبالغ المسجلة فى الحسابات وينتج عن ذلك ما يسمى " أرباح وخسائر التغير فى سعر الصرف ".

وهناك طريقتان للمحاسبة عن أرباح وخسائر التغير فى أسعار الصرف.

الطريقة الأولى: إعتبار العملية الأجنبية من بدايتها إلى نهايتها وحدة واحدة One-Transaction.

وطبقاً لهذه الطريقة تعتبر كل من عملية الشراء (أو البيع) وعملية السداد (أو التحصيل) عملية واحدة متكاملة وتكون المعالجة المحاسبية وفقاً لهذه الطريقة كمايلى:-

١- عند إجراء العملية التجارية يتم ترجمتها وتسجيلها بالعملة المحلية طبقاً لسعر الصرف الجارى فى هذا التاريخ. وتعتبر المبالغ المسجلة تقديرات أولية قابلة للتغير عند تسوية العملية طبقاً لسعر الصرف السائد فى حينة.

٢- فى تاريخ تسوية العملية (السداد أو التحصيل) يتم تحديد سعر الصرف الذى يستخدم فى هذه التسوية ويتم تعديل قيمة الأصل (البضاعة مثلاً) والإلتزام (الدائنون) طبقاً للمبالغ المدفوعة فعلاً من العملة المحلية.

مثال:-

إشترت شركة مصرية بضاعة بمبلغ ١٠،٠٠٠ دولار من إحدى الشركات الأمريكية وذلك

فى أول مارس ١٩٩٣ علـى أن يتم السداد فى ٣١ أكتوبر ١٩٩٣, وكان سعر صرف الدولار بالنسبة للجنية المصرى كما يلى:-

فى ١٩٩٣/٣/١ ١ دولار = ٢،٥٠ جنية مصرى.

فى ١٩٩٣/١٠/٣١ ١ دولار = ٣،٠٠ جنية مصرى.

ولإثبات هذه العملية فى دفاتر الشركة المصرية تجرى القيود الآتية:-

١- فى ١٩٩٣/٣/١ (تاريخ العملية) يتم تسجيل هذه العملـية الأجنبية فى دفاتر الشركة بإستخدام سعر الصرف السائد فى هذا التاريخ وبناء على ذلك تكون قيمة المشتريات والدائنون = ١٠٠٠٠ دولار × ٢،٥٠ جنية = ٢٥٠٠٠ جنية.

٢٥٠٠٠		من حـ/ المشتريات
	٢٥٠٠٠	إلى حـ/ الدائنون
		(شراء بضاعة بالأجل على أن يتم السداد بالدولار الأمريكى).

٢- فى ١٩٩٣/١٠/٣١ (تـاريخ السـداد الفعلى) سـوف تقوم الـشركـة المصـرية بـشراء ١٠٠٠٠ دولار أمريكى من السوق المصرفية بسعر ٣،٠٠ جنية للدولار لسداد الإلتزام المستحق عليها أى أن التكلفة الفعلية للعملية سوف تكون =

١٠،٠٠٠ دولار × ٣،٠٠ جنية = ٣٠،٠٠٠ جنية.

* وبنـاء على ذلك فـيجب تعديل قيـمة المشتـريات بالـفرق فى سعـر الصرف بين تـاريخ تنفيذ العمليـة (١٩٩٣/٣/١) وبين تـاريخ السـداد الفعلـى (١٩٩٣/١٠/٣١) وذلك بـالقيـد التالى:-

٥٠٠٠		من حـ/ المشتريات
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الدائنوان
		(تعديل قيمة البضاعة والدائنون نتيجة للتغير فى سعر الصرف)

ثم يتم تسجيل عملية السداد كالآتى:-

٥٠٠٠		من حـ الدائنون
	٥٠٠٠	إلى حـ النقدية
		(سداد مبلغ ١٠،٠٠٠ دولار للمورد الأمريكى)

ويتضح من المعالجة السابقة أن قيم كل من المشتريات والدائنون تظل مبالغ تقديرية إلى أن تتم تسوية العملية بالكامل. إلا إنه يعاب على هذه الطريقة ما يلى:-

* ضرورة تتبع التغيرات فى سعر الصرف ومداومه تعديل قيم الأصول والإلتزامات المتعلقة بها، بما يترتب على ذلك من عدم التأكد من القيم الفعلية للأصول والإلتزامات المبينة فى الميزانية.

* قد تحدث العملية فى فترة مالية وتمتد التعديلات إلى فترات مالية تاليه متعددة وما يتطلبة ذلك من وقت ومجهود.

الطريقة الثانية :الفصل بين الإتفاق أو التعاقد (البيع أو الشراء) وبين السداد وإعتبارا كل منها عملية مستقلة عن الأخرى

Two - Transactions .

وطبقاً لهذه الطريقة فإن العملية مع طرف أجنبى تنقسم إلى عدة عمليات فرعية كل منها مستقلة عن الأخرى. العملية الأولى هى عملية الشراء أو البيع أو الاقراض أو الإقتراض بعملة أجنبية ، والعمليه الثانية هى سداد الإلتزامات أو تحصيل المستحقات الناتجة عن العملية الأولى.

مثال:-

فى ٧/١ باعت إحدى الشركات المصرية بضاعة إلى شركة سعودية بمبلغ ٥٠،٠٠٠ ريال سعودى (وذلك عندما كان سعر صرف الريال السعودى بالنسبة للجنية المصرى ١ ريال = ٠،٥٠ جنية) على أن يتم السداد خلال ٣ شهور. وقد تم تحصيل المبلغ المستحق فى ١٩٩٣/٩/٣٠ عندما كان الريال السعودى = ٠،٦٠ جنية مصرى.

الحل:-

١- فى ١٩٩٣/٧/١ تاريخ تنفيذ العملية يكون القيد كما يلى:-

٢٥٠٠٠		من حـ/ الشركة السعودية (مدينين)
	٢٥٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات
		(مبيعات بمبلغ ٥٠،٠٠٠ ريال سعودى)

٢- فى ١٩٩٣/٩/٣٠ سوف تحصل الشركة المصرية على ٥٠،٠٠٠ ريال سعودى تبيعها فى السوق المصرفية بسعر ٠،٦٠ جنية للريال أى سوف تحصل على مبلغ ٣٠،٠٠٠ جنية مصرى بزيادة مقدارها ٥٠٠٠ جنية عما كان متوقع. هذه الزيادة تمثل أرباح

ناتجة من تغير أسعار الصرف. وبالتالى يكون قيد اليومية كما يلى:-

٣٠،٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	٢٥٠٠٠	حـ/ الشركة السعودية (المدينين)
	٥٠٠٠	حـ/ أرباح وخسائر التغير فى سعر الصرف
		(تحصيل المستحق على الشركة السعودية)

وفى نهاية السنة المالية ١٩٩٣ يتم تعلية أرباح التغير فى سعر الصرف (أو تحميل خسائر التغير فى سعر الصرف) على حساب الأرباح والخسائر بالقيد التالى.

٥٠٠٠		من حـ/ أرباح وخسائر التغير فى سعر الصرف
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر

هذا ومن المفضل إستخدام الطريقة الثانية فى معالجة فروق أسعار الصرف حتى لا تتأثر قيم الأصول والمصروفات (مثل تكلفة المخزون أو تكلفة البضاعة المباعة) بالتقلبات فى سعر الصرف حيث أن أرباح وخسائر التغير فى أسعار الصرف تنتج فى الواقع من قرار مالى للمنشأة بتأجيل السداد لفترة معينة يحتمل خلالها تغير سعر الصرف.

٤/٢/٥ تقويم أرصدة نهاية المدة المستحقة الدفع بعملة أجنبية.

فى نهايـة الفترة المالية يواجه المحـاسب مشكلة تقويم أرصدة حسـابات المدينين والدائنين المستحقة الـدفع بعملة أجنبية. هذه المشكلة تتـمثل فى إختيار سعر الصرف المناسب. أى هل يتم تقويم هذه الأرصدة علـى أساس سعر الصرف الجارى وقت إعداد القوائم المالية أو يتم تقويمها على أسـاس سعر الصرف التاريخـى الذى كان سائداً وقـت إتمام العملية، أى تترك بقيمتها المقيدة بها فى الدفاتر ؟

والرأى الـسائد هـو إعادة تقويم هـذه الأرصدة على أسـاس سعر الصـرف الجارى وقت إعـداد القوائم المـالية ممـا يتطلب إثبـات المكاسب أو الخـسائر الـناتجة عـن التغير فـى سعر الصرف.

مثال:-

فى ١٥ ديسمبر ١٩٩٣ إشترت شركة مصرية بضاعة من إحدى الشركات الألمانية قيمتها ١٠٠،٠٠٠ مـارك المانى وكـان سعر الصـرف السائـد هو ١ مارك المـانى = ٢ جنيـة مصرى، علـى أن يتم السـداد بعد شهـرين من تاريخـة (أى فى ١٩٩٤/٢/١٥). علمـاً بأنه فـى تاريخ إعـداد القوائم المـالية (١٩٩٣/١٢/٣١) كـان سعر الـصرف للمـارك الألمانى هـو ٢،٢٠ جنية مصرى.

الحل:-

١- إثبات المشتريات فى ١٥/١٢/١٩٩٣,

٢٠٠،٠٠٠		من حـ/ المشتريات
	٢٠٠،٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الألمانية (الدائنون)
		(شراء بضاعة على الحساب قيمتها ١٠٠،٠٠٠ مارك المانى).

٢- فى ١٩٩٣/١٢/٣١م، تاريخ إعداد القوائم المالية بلغ سعر الصرف للمارك الألمانى٢،٢٠ جنية مصرى. أى أن الشركة المصرية إذا أرادت أن تدفع ماعليها للشركة الألمانية فى هذا التاريخ سوف تشترى من السوق المصرفية ١٠٠،٠٠٠ مارك المانى بسعر ٢،٢٠ جنية للمارك أى سوف تدفع ٢٢٠،٠٠٠ جنية مصرى بفرق ٢٠،٠٠٠ جنية عن القيمة التى سجل على أساسها الإلتزام. وفى هذه الحالة يجب أن يقوم الإلتزام المستحق على المنشأة بقيمتة الجارية فى تاريخ إعداد الميزانية ويتم إجراء قيد التسوية اللازم كما يلى:-

٢٠،٠٠٠		من حـ/ أرباح وخسائر التغير فى سعر الصرف
	٢٠،٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الألمانية (دائنون)
		(إثبات خسائر التغير فى سعر الصرف بالنسبة للإلتزام المستحق للشركة

وبناء على ذلك يظهر الرصيد المستحق للدائن الألمانى فى ميزانيه ١٩٩٣/١٢/٣١بمبلغ ٢٢٠،٠٠٠ جنية ويتحمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٢٠،٠٠٠ جنية خسائر تغير سعر صرف المارك الألمانى مقابل الجنيه المصرى (ويحدث العكس وتتحقق أرباح إذا إنخفض سعر المارك الألمانى بالنسبة للجنية المصرى).

وتكملة للمثال السابق، إذا فرضنا أن المستورد المصرى قد قام بسداد ما عليه للشركة الألمانية فى ١٩٩٤/٢/١٥ عندما كان سعر المارك الألمانى ٢،٣٠ جنية، فإن ما يدفعة لشراء ١٠٠،٠٠٠ مارك المانى سوف يكون ٢٣٠،٠٠٠ جنية ويكون الفرق بين قيمة الدين فى ٣١/ ١٩٩٣/١٢ وهو تاريخ آخر ميزانية وبين قيمتة عند السداد الفعلى ١٩٩٤/٢/١٥ هو

٢٣٠،٠٠٠ – ٢٢٠،٠٠٠ = ١٠،٠٠٠ جنية.

وهذا المبلغ يعتبر خسارة نتيجة تغير سعر الصرف مرة ثانية ويكون قيد السداد كما يلى:–

		من مذكورين
٢٢٠،٠٠٠		حـ/ الشركة الالمانية (دائنون).
١٠،٠٠٠		حـ/ أرباح وخسائر التغير فى سعر الصرف
	٢٣٠،٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
		سداد المستحق للشركة الألمانيه . وتسجيل التغير فى سعر الصرف.

ويترتب على ذلك أن تتحمل سنة ١٩٩٣ بجزء من خسائر التغير فى سعر الصرف مقدارة ٢٠،٠٠٠ وتتحمل سنة ١٩٩٤ بالجزء الآخر ومقدارة ١٠،٠٠٠ جنية مصرى حيث يتم إقفالها فى نهاية كل عام فى حساب الأرباح والخسائر.

٥/٢/٥ ملخص.

١- يجب أن تسجل العملية التجارية مع طرف أجنبى، (والتى تم الإتفاق على تسويتها بإستخدام عملة أجنبية) بواسطة العملة المحلية للمنشأة.

٢- يوجد طريقتان لتسجيل سداد الإلتزام أو تحصيل الأصل الناتج عن العملية الأجنبية.

أ- إعتبار عملية السداد أو التحصيل جزء مكمل للعملية الأولى. ومن ثم يستخدم سعر الصرف السائد فى تاريخ التحصيل أو السداد ويتم تعديل قيمة الأصل أو الإلتزام بمقدار الفرق بين سعر الصرف السائد وقت حدوث العملية الأولى وسعر الصرف السائد عند التسوية.

ب- تنقسم العملية مع طرف أجنبى إلى عدة عمليات (أو قيود) مستقلة . العملية الأولى هى عملية الشراء أو البيع والعملية الثانية هى عملية السداد والتحصيل وكل منها يتم تسجيلها طبقاً لسعر الصرف الجارى وقت حدوثها مع تسجيل ما يترتب على ذلك من أرباح أو خسائر التغير فى سعر الصرف.

٢- فى نهاية الفترة المالية، إذا وجدت أرصدة سوف يتم تسويتها بإستخدام عملة أجنبية، فيجب تقويم هذه الأرصدة طبقاً لسعر الصرف الجارى فى تاريخ إعداد الميزانية ويرحل إلى حساب الأرباح والخسائر أى فروق تترتب على ذلك.

٦/٢/٥ أسئلة وتمارين.

١- عرف العملية التجارية الأجنبية.

٢- ماهى الطرق المختلفة لمعالجة العمليات التجارية مع أطراف أجنبية، منذ حدوثها حتى تسويتها النهائية ؟

٣- فى أول يناير، باع أحد المصدرين المصريين بضاعة لأحد المستوردين فى أمريكا قيمتها ١٠٠،٠٠٠ جنية على أن يتم السداد بالدولار الأمريكى فى ٢٨ فبراير. مع العلم أن المصدر المصرى يقفل حساباتة فى نهاية كل شهر وكانت أسعار الصرف خلال الفترة كما يلى:-

سعر الصرف الفورى (الحاضر) فى ١/١ ١ دولار = ٢،٥٠ جنية.

سعر الصرف الفورى (الحاضر) فى ١/٣١ ١ دولار = ٢،٢٥ جنية.

سعر الصرف الفورى (الحاضر) فى ٢/٢٨ ١ دولار = ٢،٤٠ جنية.

المطلوب:-

أ- قيود اليومية التى يسجلها المصدر المصرى فى كل تاريخ من التواريخ السابقة على إعتبار أن العملية تمثل وحدة واحدة ؟

ب- قيود اليومية التى يجب تسجيلها على إعتبار أن عملية التصدير (البيع) هى عملية مستقله عن عملية التحصيل ؟

جـ- ماهى قيمة رصيد المدينين فى ١/٣١، تاريخ إعداد الحسابات الختامية ؟

٤- فى أول ينـاير، إشترى أحد المستوردين المـصريين بضاعة قيمتها ٥٠،٠٠٠ دولار من إحدى الشـركات الأمـريكيـة علـى أن يتم السـداد بـالدولار فـى ٢٨/٢ علمـاً بأن المسـتورد المصرى يقفل حسـاباتة فى نهـاية كل شـهر وكانت أسـعار الصرف الفورى خلال تلك الفترة كما يلى:-

١/١ ١ دولار = ٣،٠٠ جنية مصرى.

٣١/١ ١ دولار = ٢،٥٠ جنية مصرى.

٢٨/١ ١ دولار = ٢،٧٥ جنية مصرى.

المطلوب:-

أ- قيود اليومية التى يسجلها كل من المصدر والمستورد على إعتبار أن هذه العملية تمثل وحدة واحدة.

ب- قيـود اليوميـة التى يـسجلها كـل من المصدر والمـستورد علـى إعتبار أنهـا تمثل عدة عمليات مستقلة عن بعضها البعض ؟

جـ- ماهو رصـيد المدينين فى حـسابات المصدر ورصيـد الدائنين فى حسـابات المستورد فى نهاية الشهر فى كل من الحالات السابقة (أ، ب) ؟

الوحدة السادسة

عقود الصرف الآجلة

Forward Exchange contracts

١/٦ الهدف:-

الهدف من هذه الوحدة هو تعريف معنى " عقد الصرف الآجل " والهدف من الدخول فى مثل هذه العقود والمعالجة المحاسبية لها سواء كانت لتغطية عمليات إستيراد أو تصدير أو كانت بغرض المضاربة على تقلبات أسعار العملات الأجنبية.

٢/٦ المحتويات:-

١/٢/٦ تعريف عقد الصرف الآجل.

٢/٢/٦ التسويات المحاسبية التى تترتب على عقد الصرف الآجل.

٣/٢/٦ المعالجة المحاسبية لعقدالصرف الآجل.

٤/٢/٦ المضاربة على تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية.

٥/٢/٦ ملخص.

٦/٢/٦ أسئلة وتمارين.

١/٢/٦ تعريف عقد الصرف الآجل.

عندما تدخل المنشأة فى عمليات يتم تسويتها بعملة أجنبية فإنها تتعرض للتغيرات فى أسعار الصرف وما يترتب عليها من أرباح وخسائر قد تؤثر على نتيجة عملياتها. وبناء على ذلك تدخل المنشأة فى عقد لشراء أو بيع عملة أجنبية فى نفس الوقت الذى يتم فيه الإتفاق على الإستيراد أو التصدير على أن يتم إستلام أو تسليم العملة فى نفس تاريخ تسويه العملية الأصلية. هذه العقود تسمى " عقود الصرف الآجلة Forward Exchange Contracts " ويمكن تعريف عقد الصرف الآجل " بأنه إتفاق لشراء أو بيع عمله أجنبية على أن يتم التسليم فى تاريخ لاحق وبسعر صرف محدد مسبقاً يسمى سعر الصرف الآجل Forward exchange rate ".

مثلاً إذا إشترت شركة مصرية بضاعة من شركة فرنسية على أن يسدد الثمن بالفرنك الفرنسى بعد فترة معينة، فإن الشركة المصرية تكون معرضه لمخاطر تقلب سعر صرف الفرنك الفرنسى بالنسبه للجنية المصرى خلال تلك الفترة، فإذا إرتفع سعر الفرنك الفرنسى سوف تدفع الشركة جنيهات مصرية أكثر مما كان مقدرا لشراء العملة الفرنسية أى سوف تتحمل الشركة خسائر لتغير سعر الصرف. (وبالطبع إذا إنخفض الفرنك الفرنسى سوف تحقق الشركة أرباح نتيجة تغير سعر الصرف حيث سوف تشترى الكمية المطلوبة من العملة الفرنسية بمبلغ أقل مما كان مقدرالها من الجنيهات المصرية). فإذا رغبت الشركة فى تجنب مخاطر التعرض لخسائر التغير فى سعر صرف الفرنك الفرنسى فإنه يمكنها الدخول فى

عقد صرف آجل مع البنك، أى تتفق مع البنك على شراء مبلغ من الفرنك الفرنسى مساوياً لثمن البضاعة المتفق عليه بسعر صرف آجل معين على أن تتسلم الشركة المصرية هذه الفرنكات فى تاريخ لاحق، هو تاريخ سداد قيمة البضاعة، حيث تقوم الشركة المصرية فى هذا التاريخ بإستلام العملة الفرنسية من البنك ودفعها للشركة الدائنة.

وعادة يتم العقد الآجل وفقاً لسعر صرف يسمى سعر الصرف الآجل Forward Exchange Rate والذى غالباً ما يختلف. عن سعر الصرف الحاضر Spot Exchange Rate .

٢/٢/٦ التسويات المحاسبية المرتبطة بعقد الصرف الآجل.

عقود الصرف الآجلة يمكن أن ينتج عنها نوعين من التسويات.

١- أرباح أو خسائر عقود الصرف الآجلة.

ويتحقق الربح أو الخساره عن عقد الصرف الآجل إذا إختلف سعر الصرف الفورى spot Rate فى تاريخ الإتفاق عن سعر الصرف الفورى فى تاريخ إستلام أو تسليم العملة الأجنبية المتفق عليها مع البنك أو تاريخ إعداد آخر ميزانية. أى أن مقدار الربح أو الخسارة عن عقد الصرف الآجل =

مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف تسليم فورى فى تاريخ الإتفاق - سعر الصرف تسليم فورى فى تاريخ تنفيذ الإتفاق أو تاريخ الميزانية أيهما أقرب)

٢- العلاوة Premium أو الخصم discount.

فى تاريخ الإتفاق، تنتج علاوة عقد الصرف الآجل إذا كان سعر الصرف الفورى أقل من

سعر الصرف الآجل. أما إذا كان سعر الصرف الفورى أكبر من سعر الصرف الآجل فإن الناتج يكون خصم على عقد الصرف الآجل. أى أن علاوة أو خصم عقد الصرف الآجل = مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف الفورى فى تاريخ الإتفاق – سعر الصرف الآجل المتفق عليه).

ولتوضيح ما سبق نقدم المثال التالى:-

بفرض أنه فى ١٩٩٤/٦/١ قامت شركة مصرية بتصدير بضاعة إلى شركة سعودية قيمتها ١،٠٠٠،٠٠٠ ريال سعودى على أن يتم الدفع خلال ثلاثة شهور. وفى ٩٤/٦/١ كان سعر الصرف تسليم فورى للعملة (spot rate) هو ١ ريال = ٠،٨٠ جنيه. فإذا لم يتغير هذا السعر حتى ١٩٩٤/٩/١ فإن المصدرالمصرى سوف يتوقع الحصول على مبلغ ٨٠٠،٠٠٠ جنية مصرى. ولكن إذا إنخفض سعر الريال السعودى بالنسبة للجنية المصرى خلال هذه المدة (مثلاً ١ ريال = ٠،٧٠ جنية) فإن المصدر المصرى سوف يتعرض لخسارة. ولتفادى هذه الخسارة فإن الشركة المصريه يمكن أن تدخل فى عقد صرف آجل فى ٦/١/ ١٩٩٤ تقوم بناء عليه بتسليم البنك فى ١٩٩٤/٩/١ مبلغ ١،٠٠٠،٠٠٠ ريال سعودى مقابل سعر تسليم آجل forward rate متفق عليه مثلاً ١ ريال = ٠،٧٩ جنية. وبناء على هذا السعر يقال أن الريال السعودى يباع بخصم حيث أن سعر التسليم الفورى أكبر سعر التسليم الآجل (والعكس صحيح بالنسبة للعلاوة) ويكون إجمالى الخصم على العقد = ١،٠٠٠،٠٠٠ ريال × (٠،٨٠ – ٠،٧٩) = ١٠،٠٠٠ جنية مصرى. وفى يوم ١٩٩٤/٩/١ إذا

كـان سعر التسليم الفـورى فى هـذا اليوم spot rate هـى ١ ريال = ٠،٧٧ جنيـة فسوف يحقق المصدر المصرى أرباح عن عقد الصرف.

= ١،٠٠٠،٠٠٠ ريال × (٠،٨٠ – ٠،٧٧) = ٣٠،٠٠٠ جنية.

حيث سوف يحصل المصدر على مبلغ

(١،٠٠٠،٠٠٠ ريال × ٠،٧٩) = ٧٩٠،٠٠٠ جنية.

(أما إذا لم يدخل المصدر فـى عقد الصـرف الآجل فإن مـا تحصل عليـه الشركـة يكون ١،٠٠٠،٠٠٠ × ٠،٧٧ =٧٧٠،٠٠٠ جنيـة فقط.) ويـكون صـافى ربح الـشركـة هو ٢٠،٠٠٠ جنيـة (الفـرق بين ٣٠،٠٠٠ ربح – ١٠،٠٠٠ خـصم) أو (الفـرق بين ٧٩٠،٠٠٠ جـنيـة – ٧٧٠،٠٠٠ جنية).

٣/٢/٦ المعالجة المحاسبية لعقد الصرف الأجل.

وتتم المعالجة المحاسبية لتسويات عقد الصرف الآجل كما يلى:–

١– أربـاح وخسائر عقـد الصرف الآجل يتم الإعتـراف بها دورياً وتقفل فـى حساب الأرباح والخسائر للفترة التى حدث فيها تغير سعر الصرف.

٢– الخـصم أو العلاوة يتم تـوزيعها عـلى الفتـرات المالـية التـى يغطـيها العقـد الآجل بحيث تتحمل كل فترة بما يخصها.

مثال:–

بفـرض أن إحدى الشركـات المصرية إشتـرت بضاعة من أمـريكا فى ١٩٩٤/٦/١ بمبلغ ١٠٠،٠٠٠ دولار أمريكى علـى أن يكون السداد فى ١٩٩٤/٨/١م. وفـى نفس اليوم تعاقدت

الشركة المصرية مع أحد البنوك على عقد صرف آجل يتم بموجبه شراء دولارات أمريكية على أن يكون التسليم فى ١/٨/, ١٩٩٤ هذا علماً بأن الشركة تقفل حساباتها فى ٦/٣٠ من كل عام. وقد كانت أسعار الصرف فى التواريخ المختلفة كما يلى:–

فى ١/٦/١٩٩٤م.

سعر الصرف الفورى	١ دولار = ٣،٤٠ جنية.
سعر الصرف الآجل تسليم ٩٤/٦/٣٠م	١ دولار = ٣،٤٥ جنية.

فى ٣٠/٦/١٩٩٤م.

سعر الصرف الفورى	١ دولار = ٣،٤٣ جنية.

فى ١/٨/١٩٩٤م.

سعر الصرف الفورى	١ دولار = ٣،٤٢ جنية.

الحل:–

فى ١/٣/١٩٩٤ عقد الشراء وعقد الصرف الآجل.

مدين	دائن	البيان
٣٤٠،٠٠٠		من حـ/ المشتريات
	٣٤٠،٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الأمريكية (دائنون)
		تسجيل عملية الشراء بالأجل بسعر التسليم الفورى (١٠٠،٠٠٠ دولار بسعر ٣،٤٠ ج للدولار)

		من مذكورين
٣٤٠،٠٠٠		حـ/ مدينين عملات أجنبية (دولار)
٥٠٠٠		حـ/ علاوة عقود الصرف الآجلة
	٣٤٥،٠٠٠	إلى حـ/ التزامات نظير عملة أجنبية مشتراة
		تسجيل عقد الصرف الآجل (المدينين طبقاً لسعر التسليم الفورى ٣،٤٠ والدائن طبقاً لسعر التسليم الآجل ٣،٤٥ جنية)
		العلاوة = ١٠٠،٠٠٠ دولار × (٣،٤٥ – ٣،٤٠) = ٥٠٠٠ج

وفى ١٩٩٤/٦/٣٠ تاريخ إعداد القوائم المالية.

٣٠٠٠		من حـ/ أرباح وخسائر أسعار الصرف
	٣٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الأمريكية (دائنون)
		تعديل الدائنون نتيجة للتغير فى سعر الصرف الفورى من ٣،٤٠ جنية إلى ٣،٤٣ جنية للدولار
		١٠٠،٠٠٠ دولار × (٣،٤٠ – ٣،٤٣) = – ٣٠٠٠ (خساره)
٣٠٠٠		من حـ/ مدينين عملات أجنبية (دولار)
	٣٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر أسعار الصرف
		١٠٠،٠٠٠ × (٣،٤٠ – ٣،٤٣)
		تسجيل الزيادة فى قيمة مدينين العملات الأجنبية نتيجة لتغير سعر الصرف من ٣،٤٠ جنية إلى ٣،٤٣ جنية للدولار.

من حـ/ مصروف علاوة عقود الصرف الآجلة إلى حـ/ علاوة عقود الصرف الآجلة تحميل السنة المالية بنصيبها من علاوة عقد الصرف العقد لمدة شهرين، ٢٥٠٠ نصيب شهر يونيو.	٢٥٠٠	٢٥٠٠

وفى ١٩٩٤/٨/١م تاريخ إستلام الدولارات من البنك وسداد قيمة البضاعة المشتراة

من مذكورين حـ/ عملة أجنبية (دولار) حـ/ أرباح وخسائر صرف العملة إلى حـ/ مدينين عملات أجنبية (دولار) إستلام مبلغ ١٠٠،٠٠٠ دولار من البنك وتسجيلها طبقاً لسعر الصرف الفورى (١٠٠،٠٠٠ × ٣،٤٢)	٣٤٣،٠٠٠	٣٤٢،٠٠٠ ١٠٠٠
٣٤٥،٠٠٠ من حـ/ التزامات نظير عملة أجنبية ٣٤٥،٠٠٠ إلى حـ/ البنك سداد المبلغ المتفق عليه مع البنك مقابل شراء ١٠٠،٠٠٠ دولار (١٠٠،٠٠٠ × ٣،٤٥ = ٣٤٥،٠٠٠)	٣٤٥،٠٠٠	٣٤٥،٠٠٠

من حـ/ الشركة الأمريكية (دائنون) إلى مذكورين حـ/ عملة أجنبية حـ/ أرباح وخسائر صرف العملة الأجنبية سداد المستحق للشركة الأمريكية وتسجيلة طبقاً للسعر الفورى (١٠٠،٠٠٠ × ٣،٤٢)	 ١٠٠،٠٠٠ ٠٣٤٢	٣٤٣،٠٠٠
من حـ/ مصروف علاوة عقود الصرف الآجلة إلى حـ/ علاوة عقود الصرف الآجلة حساب نصيب السنة المالية الجديدة من نصيبها من علاوة عقد الصرف الآجل (٥٠٠٠ ÷ ٢)	 ٢٥٠٠	٢٥٠٠

ملاحظات:-

١- يلاحظ أن أرباح وخسائر التغير فى سعر صرف العملة قد تساوت فى كل من ٣٠/ ١٩٩٤/٦م وفى ١٩٩٤/٨/١م بحيث أصبح الرصيد صفر.

٢- تم توزيع مقدار العلاوة مناصفة على شهرى يونية ويولية وهى مدة عقد الصرف الآجل.

٣- فى ١٩٩٤/٦/٣٠م تظهر الميزانية كما يلى:-

الميزانية

أصول		التزامات	
٣٤٠،٠٠٠	مخزون البضاعة	٣٤٣٠٠٠	دائنون (الشركة الأمريكية)
٣٤٣،٠٠٠	مدينين عملات أجنبية	٣٤٥٠٠٠	التزامات تظير عملة أجنبية مشتراة
٢،٥٠٠	علاوة عقد الصرف الآجل		

٤- تظهر ضمن بنود الأرباح والخسائر فى قائمة الدخل لعام ١٩٩٣و ١٩٩٤ - مصروف علاوة عقد الصرف الآجل ٢٥٠٠ جنيه.

٥- نلاحظ أن الشركة المصرية قد تجنبت خسارة نتيجة تغير أسعار الصرف مقدارها ٢٠٠٠ج { ١٠٠،٠٠٠ × (٣،٤٢ - ٣،٤٠)}، ولكنها تحملت علاوة شراء الدولار مقدماً مقدارها ٥٠٠٠ جنية [١٠٠،٠٠٠ × (٣،٤٥ - ٣،٤٠]. أى أن المصروف أكبر من الخسارة التى كان من الممكن تحملها وربما يرجع هذا إلى سوء تقدير خبراء النقد الأجنبى فى الشركة لإتجاهات أسعار الصرف.

٤/٢/٦ المضاربة على تقلبات أسعار صرف العملات.

قد تدخل المنشأة فى عمليات مضاربة على العملات الأجنبية فى السوق المصرفية وذلك بالدخول فى عقود صرف مؤجلة ليس بهدف تغطية التزامات أو عمليات أجنبية معينة ولكن بهدف تحقيق أرباح نتيجة لتقلبات سعر العملة موضع المضاربة. فمثلاً فى أول يناير قد تدخل إحدى الشركات فى عقد صرف مؤجل لشراء مبلغ معين من العملة الأجنبية طبقاً

لسعر صرف مؤجل يتم الإتفاق عليه بحيث يكون التنفيذ فى ٣١ مارس من نفس العام. فإذا كانت الشركة تتوقع أن يكون سعر الصرف الفورى للعملة الأجنبية فى تاريخ تنفيذ العقد (٣/٣١) أكبر من سعر الصرف المؤجل المتفق عليه، فإن الشركة يمكنها تحقيق أرباح من هذه العملية تساوى الفرق بين سعر الشراء بالسعر المؤجل (المنخفض) وسعر البيع طبقاً للسعر الفورى (السعر العالى). وبالطبع يتحقق العكس لو كانت تقديرات الشركة غير سليمة واتضح أن السعر الفورى عند التنفيذ أقل من السعر المؤجل المتفق عليه، حيث يجب على الشركة تنفيذ العقد وشراء العملة الأجنبية بالسعر المرتفع ثم تضطر إلى بيعها بالسعر المنخفض أو تحتفظ بها على أمل إرتفاع الأسعار مرة أخرى. ونفس المنطق يطبق على عقود الصرف المؤجل لبيع عملات أجنبية، حيث يمكن أن تحقق الشركة المضاربة أرباح أو خسائر طبقاً لتحركات سعر صرف العملة موضع المضاربة . هذا وتتم المعالجة المحاسبية لعقد المضاربة على النحو التالى:-

١- تجاهل العلاوة أو الخصم.

٢- فى نهاية المدة المالية، يتم إعادة تقييم العقد طبقاً للقيمة السوقية الجارية، أى سعر الصرف الفورى فى تاريخ إعداد الميزانية.

٣- يحسب ربح أو خسارة عقد الصرف الآجل فى حاله المضاربة كما يلى:-

مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف الآجل فى تاريخ الميزانية لفترة تساوى المدة الباقية من العقد - سعر الصرف الآجل المتفق عليه أو آخر سعر صرف تم إستخدامة لإعداد القوائم المالية).

٤- يدخل خسارة أو ربح عقد الصرف الآجل فى قائمة الدخل للفترة التى تغير فيها سعر الصرف.

مثال:-

قامت منشأة مصرية بالدخول فى عقد صرف آجل فى ٣/١ بمبلغ ١٠٠٠،٠٠٠ ين يابانى على أن يتم التسليم بعد ٩٠ يوم وكانت أسعار الصرف بالنسبة لعقود المضاربة كما يلى:-

التاريخ ١٩٩٤	سعر الصرف الفورى جنيه	سعر الصرف المؤجل لمدة ٩٠ يوم جنيه	سعر الصرف المؤجل لمدة ٦٠ يوم جنيه	سعر الصرف المؤجل لمدة ٣٠ يوم جنيه
أول مارس	٠،٣٩٠٣	٠،٣٩٢٣		
٣١ مارس	٠،٣٩٣٧		٠،٣٩٥٠	
٣٠ إبريل	٠،٣٩٤٤			٠،٣٩٥٢
٢٩ مايو	٠،٣٨٦٠			

وبناء على ذلك تكون قيود اليومية كما يلى:-

مدين	دائن	١٩٩٤/٣/١
٣٩٢،٣٠٠		من حـ/ مدينين عملة أجنبية (ين يابانى)
	٣٩٢،٣٠٠	إلى حـ/ التزامات مقابل شراء عملة أجنبية
		تسجيل عقد الصرف الأجل (١٠٠٠،٠٠٠ ين × ٠،٣٩٢٣) بسعر صرف ٩٠ يوم

		١٩٩٤/٤/٣١
٢،٧٠٠		من حـ/ مدينين عملة أجنبية (ين يابانى)
	٢،٧٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر عقد الصرف الآجل
		تحديد الربح فى نهاية الشهر الأول
		[١،٠٠٠،٠٠٠ × (٠،٣٩٥٠ – ٠،٣٩٢٣)]

		١٩٩٤/٤/٣٠
٢٠٠		من حـ/ مدينين عملة أجنبية (ين يابانى)
	٢٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر عقد الصرف الآجل
		الربح فى نهاية الشهر الثانى من العقد
		[١،٠٠٠،٠٠٠ × (٠،٣٩٥٢ – ٠،٣٩٥٠)]

		١٩٩٤/٥/٢٩
٣٩٢،٣٠٠		من حـ/ التزامات مقابل شراء عملة أجنبية
	٣٩٢،٣٠٠	إلى حـ/ النقدية
		سداد المستحق بالجنيه المصرى مقابل الحصول على
		١،٠٠٠،٠٠٠ ين يابانى طبقاً لعقد الصرف الآجل

		من مذكورين
٣٨٦،٠٠٠		حـ/ عملة أجنبية (ين يابانى)
٩،٢٠٠		حـ/ أرباح وخسائر عقد الصرف الآجل
	٣٩٥،٢٠٠	إلى حـ/ مدينين عملة أجنبية (ين يابانى).
		تحديد الخسارة المحققه في نهاية الشهر العقد
		[١٠٠٠،٠٠٠ × (٠،٣٨٦٠ – ٠،٣٩٥٢)]

وبفرض إعداد الحسابات الختامية فى نهاية كل شهر، فإن حساب الأرباح والخسائر عن كل من شهر مارس وإبريل سوف يستفيد بأرباح مقدارها ٢،٧٠٠ جنية و٢٠٠ جنية على التوالى. أما حساب الأرباح والخسائر عن شهر مايو فسوف يتحمل خسارة مقدارها ٩،٢٠٠ جنية.

٥/٢/٦ ملخص.

١- عقد الصرف الآجل هو " إتفاق لشراء أو بيع عملة أجنبية على أن يتم التسليم فى تاريخ لاحق وبسعر صرف محدد مقدماً يسمى سعر الصرف الآجل "Forward Exchange Rate" .

٢- تدخل المنشأة فى عقود الصرف الآجل كوسيلة للحماية من التعرض لمخاطر تقلب سعر الصرف فى المستقبل وما ينتج عنها من خسائر أو للإستفادة من الأرباح الممكن تحقيقها نتيجة لتغير سعر الصرف.

٣- قد يترتب على عقد الصرف الآجل أرباح وخسائر أيضاً. ويحسب الربح أو الخسارة كما يلى:-

مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف تسليم فورى فى تاريخ الإتفاق - سعر الصرف الفورى عند تنفيذ الإتفاق أو الميزانية أيهما أقرب).

٤- قد يترتب على الإتفاق أو الدخول فى عقد صرف آجل أما علاوة سعر الصرف أو خصم سعر الصرف.

٥- تحسب العلاوة أو الخصم كما يلى:-

مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف الفورى فى تاريخ الإتفاق - سعر الصرف الآجل المتفق عليه).

٦- أرباح وخسائر عقد الصرف الآجل يتم الإعتراف بها دورياً وتقفل فى حساب الأرباح والخسائر للفترة التى حدث فيها تغير الصرف.

٧- مقدار الخصم أوالعلاوة يجرى توزيعة على الفترات المالية التى يغطيها عقد الصرف الآجل.

٨- قد تدخل المنشأة فى عقد صرف آجل بهدف تحقيق أرباح نتيجة للتغير فى سعر الصرف مستقبلاً. (أى، المضاربه على أسعار الصرف).

٩- فى حالة المضاربة تكون المعالجة المحاسبية كما يلى:-

أ- تجاهل حساب العلاوة أو الخصم.

ب- يعاد تقييم عقد الصرف الآجل فى نهاية المدة المحاسبية طبقاً للسعر الفورى فى تاريخ إعداد الميزانية.

جـ- ربح أو خسارة عقد المضاربة =

مبلغ العملة الأجنبية × (سعر الصرف الآجل فى تاريخ إعداد الميزانية لفترة تساوى المدة الباقية فى العقد - سعر الصرف المتفق عليه أو آخر سعر صرف إستخدم فى إعداد القوائم المالية السابقة).

د- يحمل حساب الأرباح والخسائر بربح أو خسارة عقد المضاربة.

٦/٢/٦ أسئلة وتمارين.

١- عرف " عقد الصرف الآجل".

٢- ما الهدف من الدخول فى عقود صرف آجلة ؟

٣- كيف تتم معالجة أرباح وخسائر عقد الصرف الآجل فى حالة إستخدامة للحماية من مخاطر تغير سعر الصرف وفى حالة إستخدامة للمضاربة على تغير سعر الصرف؟

٤- ماهى علاوة أو خصم عقد الصرف الآجل ؟

٥- إليك العمليات التى تمت فى الشركة المتحدة المصرية.

أ- باعت الشركة بضاعة إلى شركة بريطانية وقت أن كان سعر الصرف ١ جنية إسترلينى = ٤،٠٠ جنية مصرى وقد بلغت الفاتورة ١٠،٠٠٠ جنية إسترلينى.

ب- إشترت الشركة المتحدة المصرية بضاعة من شركة أمريكية قيمتها ٢٠،٠٠٠ دولار أمريكى وكان سعر الصرف فى هذا الوقت ١ دولار = ٢،٥٠ جنية مصرى.

جـ- تم تحصيل المستحق على الشركة البريطانية عندما كان الجنية الإسترلينى = ٤،٥٠ جنية مصرى .

د- تم سداد المستحق للشركة الأمريكية عندما كان سعر الدولار = ٢،٧٥ جنية مصرى.

هـ- باعت الشركة المتحدة المصرية بضاعة إلى شركة فرنسية قيمتها ١٠٠،٠٠٠ فرنك فرنسى عندما كان سعر الفرنك يساوى ٠،٧٥ جنية مصرى. وفى نفس

التاريخ باعت الشركة المتحدة ١٠٠،٠٠٠ فرنك فرنسى على أن تسلم فى تاريخ مقبل بواقع ٠،٨٥ جنية للفرنك.

و- إشترت الشركة المتحدة المصرية بضاعة من شركة المانية قيمتها ٥٠،٠٠٠ مارك المانى عندما كان سعر الصرف ١،٥٠ جنية للمارك، وفى نفس التاريخ إشترت بعقد مؤجل مبلغ ٥٠،٠٠٠ مارك المانى على أن تتسلمها فى تاريخ سداد ثمن المشتريات بواقع ١،٦٠ جنية للمارك.

ز- تسلمت الشركة المتحدة من الشركة الفرنسية المبلغ المستحق عليها عندما كان الفرنك الفرنسى = ٠،٨٠ جنيه مصرى ثم قامت بتسليم العملات التى باعتها مقدماً.

ح- دفعت الشركة المتحدة المستحق عليها للشركة الألمانية بعد أن حصلت على الماركات الالمانية التى سبق أن إشترتها بعقد آجل، وكان سعر صرف المارك الالمانى يساوى ٢،٠٠ جنية مصرى.

المطلوب:-

١- قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة المتحدة.

٢- تحديد مقدار علاوه أو خصم عقود الصرف الآجل وكيفية معالجتها فى السجلات المحاسبية للشركة المصريه.

٣- إثبات الأرباح أو الخسائر المترتبة على عقود الصرف الآجلة.

٤- بفرض أن عقود الصرف الآجل فى العمليات (هـ ، و) السابقه كانت عقود مضاربة، فما هى قيود اليومية اللازمة لإثبات عقود الصرف ثم ما يترتب عليها من تحصيل أو سداد للعملة الأجنبية ؟

الوحدة السابعة

ترجمة القوائم الماليه الأجنبيه

١/٧ الهدف من الوحده :

تهدف هذه الوحده الى شرح الطرق المختلفة لترجمه القوائم الماليه للشركات التابعه التى تقع فى دول أجنبيه (وتعد قوائمها الماليه طبقا للعمله المحليه) الى العمله التى على أساسها تعد الشركه القابضه القوائم الماليه الموحده للمجموعه ككل .

٢/٧ محتويات الوحدة

١/٢/٧ تعريف الترجمه وأهميتها

٢/٢/٧ أهداف ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه

٣/٢/٧ طرق ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه

٤/٢/٧ المعالجة المحاسبيه للارباح والخسائر المترتبه على ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه.

٥/٢/٧ ملخص

٦/٢/٧ أسئلة وتمارين

١/٢/٧ : تعريف الترجمه واهميتها

المقصود بترجمة العمله الاجنبيه هو « التعبير بواسطه العمله المحليه عن مبالغ أو عمليات تم قياسها بواسطه عمله أجنبيه » اى ان ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه تعنى تغيير وحده القياس فى هذه القوائم من العمله الاجنبيه الى العمله المحليه التى تستخدمها الشركة الام أو الشركة القابضه فى إعداد القوائم الماليه الموحده .

فعندما توجد الوحدات التابعه للشركة القابضه فى دول مختلفة وكل دوله لها عملتها الخاصه بها والتى على أساسها يتم اعداد التقارير الماليه تجد الشركة القابضه عند اعداد القوائم الماليه الموحده للمجموعه ككل انه يجب تجميع وعرض القوائم الماليه الاجنبيه كما لو كانت قوائم ماليه لشركة واحده . وحيث أنه من المستحيل جمع أو طرح مبالغ معبر عنها بعملات مختلفة ، فمن الضرورى ترجمه بيانات الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات وغيرها من البيانات الماليه التى تم قياسها بعملات اجنبيه الى عمله موحده هى عمله الشركة القابضه والتى على أساسها يتم اعداد القوائم الماليه الموحده لهذه الشركة .

٢/٢/٧ : أهداف ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه .

حدد مجلس معايير المحاسبه الماليه بالولايات المتحده الامريكية فى المعيار رقم ٥٢ أهداف ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه كما يلى : -

١- تقديم معلومات تتفق بوجه عام مع الآثار الاقتصاديه المتوقعه لتغير سعر الصرف على التدفقات النقديه من الشركة التابعه الى الشركة القابضه وعلى حقوق الملكية فيها .

٢- ان تعكس القوائم الماليه الموحده النتائج فى الوحدات الاجنبيه كما تم قياسها بالعمله المحليه لهذه الوحدات وطبقاً للمبادىء المحاسبيه المقبوله فى بلد الشركة القابضه ،.

كما أن ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه ضروره لتحقيق ما يلى : -

١- اعداد القوائم الماليه الموحده للشركة الأم والتى تتضمن جميع الانشطه والوحدات التابعه لها ، بغض النظر عن الموقع الجغرافى لهذه الانشطه والوحدات الاجنبيه .

٢- تقييم أنشطه الوحدات الأجنبيه والرقابه عليها وكذلك اجراء المقارنات بين الوحدات الاجنبيه الواقعه فى دول مختلفة . ولذلك يجب ان تكون القوائم الماليه الاجنبيه مترجمه الى عمله واحده هى العمله المحليه للشركة القابضه .

٣- الحاجه الى توفير المعلومات عن الوحدات الاجنبيه للعديد من مستخدمى هذه البيانات فى بلد الشركة القابضه .

٣/٢/٧ : طرق ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه .

هناك أربعه طرق رئيسيه لترجمه القوائم الماليه الاجنبيه وهى : -

أ - طريقة البنود المتداوله - غير المتداوله

Current - Non Current Method

ب- طريقة البنود النقديه - غير النقديه

Monetary - Non Monetary Method

جـ - الطريقة الزمنيه Temporal Method

د - طريقة سعر الصرف الجارى

Current Rate Method

١/٣/٢/٧ طريقة البنود المتداوله – غير المتداوله

تقوم هذه الطريقة على أساس التقسيم المتعارف عليه لعناصر الميزانيه الى بنود متداوله وبنود غير متداوله .

وبناء على هذا التقسيم ، تترجم البنود المتداوله بإستخدام المعدل الجارى ، على أساس أن هذه البنود هى الأكثر عرضه لمخاطر تغير الصرف ، أما البنود غير المتداوله فيتم ترجمتها بالمعدل التاريخى على أساس أنها غير معرضه للخطر بنفس الدرجة ، طالما ان أسعار الصرف قد تتغير فى الاجل الطويل فى اتجاه مخالف . وطبقاً لهذه الطريقة يتم ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه كما يلى : –

١– تترجم الاصول والالتزامات المتداوله بسعر الصرف الجارى فى تاريخ الميزانيه.

٢– تترجم عناصر الاصول والالتزامات غير المتداوله وحقوق الملكية بسعر الصرف السائد فى تاريخ حدوث كل عنصر منها أى باستخدام سعر الصرف التاريخى .

٣– تترجم عناصر الايرادات والمصروفات فى قائمة الدخل باستخدام متوسط أسعار الصرف السائده خلال الفتره الماليه ، فيما عدا البنود التى لها علاقه مباشره بحسابات الميزانيه (مثل مصروف الاهلاك وتكلفة البضاعه المباعة) حيث تترجم طبقاً لسعر الصرف المستخدم فى ترجمه بنود الميزانيه المتعلقه بها .

٤– أرباح وخسائر الترجمه المحققه والخسائر غير المحققه الناتجة من تغير أسعار الصرف يتم الاعتراف بها فى دخل الفتره التى تغير سعر الصرف خلالها ، أما الارباح غير المحققة فيتم تأجيل الاعتراف بها بها عندما تتحقق .

الا أنه يعاب على هذه الطريقه ما يلى : –

١– ان تصنيف عناصر الميزانيه حسب تواريخ استحقاقها لا يؤدى الي إختيار

المعدل الملائم لترجمه القوائم الماليه الاجنبيه . فالترجمه هى اعاده القياس من عمله الى عمله أخرى ، لذلك يجب الاعتماد على الاساس المستخدم فى قياس العناصر المختلفه حتى يمكن تحديد المعدل الملائم للترجمه ، ولكن هذه الطريقة تطبق معدلات ترجمه مختلفه على عناصر يتم قياسها بطريقة واحده . فمثلا ، يترجم المخزون السلعى باستخدام المعدل الجارى ، بينما تترجم الاصول الثابته بالمعدل التاريخى ، على الرغم من أن كل مهما يقاس باستخدام التكلفة التاريخية.

٢- ترجمه الديون طويله الاجل بالمعدلات التاريخية يؤدى الى تأجيل الاعتراف بأرباح وخسائر الترجمه التى تحدث خلال سنوات الدين ، وتحميلها على السنه التى يتم فيها السداد .

٣- الانتقاد الرئيسى لهذه الطريقة يوجه الى ترجمه المخزون السلعى . ان ترجمه المخزون السلعى (الذى تم تقويمه على أساس التكلفة) باستخدام المعدل الجارى يؤدى الى تشويه نتائج العمليات . ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالى :

أرسلت شركة أمريكية بضاعه تكلفتها ٥٠،٠٠٠ دولار أمريكى الى شركة تابعه مصريه خلال الربع الاخير من السنه الماليه عندما كان سعر الصرف هو ١ جنيه = ٠،٥ دولار . فى هذه الحاله سوف تسجل الشركة المصريه هذه العمليه فى دفاترها بمبلغ ١٠٠،٠٠٠ جنيه (٥٠،٠٠٠ دولار ÷ ٠،٥) . فإذا كانت هذه الشركة التابعه تضيف هامش ربح قدره ٢٥٪ على تكلفه البضاعه ، فإن سعر بيع هذا المخزون سوف يكون ١٢٥،٠٠٠ جنيه مصرى ، وبفرض ان هذا المخزون ظل بدون بيع حتى نهايه السنه الماليه فإنه سوف يظهر فى ميزانيه الشركة المصريه بمبلغ ١٠٠،٠٠٠ جنيه مصرى ، وفى هذا التاريخ يتم ترجمه القوائم الماليه للشركة المصريه (التابعه) من الجنيه الى الدولار (عمله الشركة القابضه)

فإذا كان سعر الصرف عندئذ هو ١ جنيه = ٠،٤٠ دولار فإن هذا المخزون سوف يترجم باستخدام المعدل الجارى (اصل متداول) ويظهر ميزانيه الشركة القابضه بمبلغ ٤٠,٠٠٠ دولار (١٠٠،٠٠٠ × ٠،٤) وتكون هناك خساره ترجمه مقدارها ١٠,٠٠٠ دولار تؤدى الى تخفيض أرباح السنه الماليه بهذا المبلغ .

وفى الربع الاول من السنه التاليه ، اذا بيع هذا المخزون بمبلغ ١٢٥،٠٠٠ جنيه وكان متوسط سعر الصرف خلال هذه الفتره هو ١ جنيه = ٠،٤٥ دولار ، فإن ايراد البيع بالدولار سوف يكون ٥٦،٢٥٠ دولار (١٢٥،٠٠٠ × ٠،٤٥) ويكون مجمل الربح ١٦،٢٥٠ دولار (٥٦،٢٥٠ – ٤٠،٠٠٠) . ويظهر هذا الربح فى القوائم الماليه لهذا العام على الرغم من أن الربح الحقيقى هو ٦٢٥,٠؟ دولار فقط (٥٦،٢٥٠ – ٥٠،٠٠٠) على اساس ترجمه المخزون طبقاً لسعر الصرف التاريخى .

ويتضح من هذا المثال أن عمليه الترجمه أدت الى تشويه نتائج العمليات بالنسبه للفترتين الماليتين ، ففى الفتره الأولى لا توجد خساره محققه فعلا بمبلغ ١٠،٠٠٠ دولار والهبوط في سعر الصرف ادى فقط الى انخفاض الربح المتوقع من العمليه ، وفى السنه التاليه ظهر مجمل ربح قدره ١٦،٢٥٠ دولار مع أن الربح الحقيقى هو ٦،٢٥٠ دولار فقط

٢/٣/٢/٧ – طريقة العناصر النقديه غير النقديه

تعتمد هذه الطريقة على تصنيف البنود فى الميزانيه الى بنود نقديه وبنود غير نقديه.

وتتمثل البنود النقديه فى عناصر الاصول والالتزامات التى يجب تسويتها بواسطه وحدات نقديه ثابته من العمله الاجنبيه مثل النقديه واوراق القبض واوراق الدفع والقروض بنوعيها قصيره الاجل وطويله الاجل ، أما البنود غير النقديه فهى كل الاصول والالتزامات الاخرى وحقوق الملكية . وتعتمد هذه الطريقة على أنه يمكن تحديد نتائج أفضل فى ترجمه هذه العناصر اذا تم اختيار معدل الترجمه بالاعتماد على الطبيعه النقدية لهذه العناصر بدلا من

الاعتماد على تاريخ تملك الاصل أو حدوث الالتزام .

وطبقاً لهذه الطريقة يتم ترجمه العناصر النقديه باستخدام سعر الصرف الجارى حيث أن لها نفس الخصائص ، أى أن قيمتها النقديه المستحقة تتغير (بالتالى تتعرض للخساره) فى كل مره يتغير فيها سعر الصرف ، أما الاصول غير النقديه فمن المناسب ان تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخى . ووفقاً لهذه الطريقة تتم ترجمه القوائم الماليه كما يلى:-

١- تترجم الاصول والالتزامات النقديه طبقاً لسعر الصرف الجارى فى تاريخ الميزانيه .

٢- تترجم الاصول والالتزامات غير النقديه وحقوق الملكية باستخدام سعر الصرف التاريخى السائد وقت امتلاك الاصل أو وقوع الالتزام

٣- تترجم بنود قائمة الدخل بحساب متوسط سعر الصرف السائد خلال الفتره المحاسبيه المعد عنها التقارير الماليه فيما عدا البنود التى لها علاقه مباشره ببنود الميزانيه فتترجم باستخدام سعر الصرف المستخدم فى البنود المرتبطه بها .

٤- أرباح وخسائر الترجمه المحققه وكذلك الخسائر غير المحققة يتم الاعتراف بها فى حساب الدخل للفتره التى حدث فيها تغير سعر الصرف أما الأرباح غير المحققه فيتم تأجيلها الى أن تتحقق .

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة ما يلى : -

١- تعتمد هذه الطريقة أيضاً على تصنيف عناصر الميزانيه لتحديد سعر الصرف الملائم لاستخدامه فى الترجمه ، بالرغم من ان عمليه الترجمه نفسها تمثل عمليه قياس وليس تصنيف . فهناك أصول غير نقديه قد يتم قياسها على أسس

مختلفه ولكن يجرى ترجمتها باستخدام سعر صرف واحد . فمثلا كل من الاصول الثابته والمخزون السلعى يتم ترجمته باستخدام سعر الصرف التاريخى (أصول غير نقديه) فى حين ان المخزون السلعى قد يتم تقويمه باستخدام سعر السوق (السوق أو التكلفة أيهما أقل)

٢- تتجاهل هذه الطريقة أثر تغير أسعار الصرف على البنود غير النقديه على أساس أنه يتم تغطيتها بالتغير فى الاسعار المحليه لهذه الاصول ، ولكن هذا قد لا يكون صيحا فى كل الحالات ، وخاصه عندما تتدخل الحكومه الاجنبيه لتحديد سعر صرف عملتها .

٣- وفقا لهذه الطريقة يتم ترجمه المخزون والاصول الثابته بالاسعار التاريخية فى حين تتم ترجمه الالتزامات قصيره الاجل والطويله الاجل (مصادر التمويل الخارجى) باسعار الصرف الجارى ، مما يؤدى الى ان تصبح نتائج الترجمه والعلاقات بين هذه البنود (النسب والمؤشرات الماليه) ذات دلاله مختلفه عما كانت عليه فى القوائم الماليه الاجنبيه قبل ترجمتها .

٤- عند تطبيق هذه الطريقة فإن الشركة القائمة تحقق أرباح صرف عندما ينخفض سعر صرف العمله الاجنبيه نتيجة لترجمة الالتزامات طويله الاجل بسعر الصرف الجارى المنخفض وترجمه الاصول الثابته بسعر الصرف التاريخى المرتفع ، والعكس يحدث عندما يرتفع سعر الصرف ، وهذا يخالف الآثار الاقتصاديه المتوقعه عند تغير سعر الصرف

٥- مقارنه المبيعات التى تم قياسها بالاسعار الجاريه والتى ترجمت باستخدام سعر الصرف الجارى مع تكلفة البضاعة المباعه والتى تم تقويمها باستخدام التكلفة التاريخية والتى تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخى يؤدى الى تشويه رقم

الربح ، ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالى : –

قامت شركة سعوديه تابعه لشركة قابضه أمريكية بشراء بضاعه خلال السنه الماليه بمبلغ ٢٥٠،٠٠٠ ريال عندما كان سعر الصرف ١ ريال = ٠،٤ دولار . وفى نهايه العام تم بيع هذه البضاعه بمبلغ ٣٦٠,٠٠٠ ريال وعند نهايه السنه الماليه يتم ترجمه القوائم الماليه للشركة السعودية الى الدولار الامريكى ، ويكون هناك احتمالين : –

أ– اذا ارتفعت قيمة الجارى (١ ريال = ٠،٥ دولار مثلا) فإن هذا يعنى ان تكلفة البضاعه المباعه سوف تترجم بواسطة سعر الصرف التاريخى (١ ريال = ٠،٤٠ دولار) وهو أقل من السعر الجارى (١ ريال = ٠،٥٠ دولار) المستخدم فى ترجمه الإيرادات مما يؤدى الى زياده رقم الربح وفى هذه الحاله تظهر قائمة الدخل بعد ترجمتها الى الدولار كما يلى : –

١٨٠،٠٠٠	مبيعات	(٣٦٠،٠٠٠ ريال × ٠،٥٠ دولار)
١٠٠،٠٠٠	يطرح منها : تكلفة البضاعه المباعه	(٢٥٠،٠٠٠ ريال × ٠،٤٠ دولار)
٨٠،٠٠٠ دولار	مجمل الربح	

أما اذا تم ترجمه تكلفة البضاعه المباعه بسعر الصرف الجارى فإن مجمل الربح سوف يكون ٥٥٠•٠؟ دولار (١٨٠،٠٠٠ – ١٢٥،٠٠٠) .

ب– اذا انخفضت قيمة الريال (١ ريال = ٠،٣٨ دولار مثلا) فإن هذا يعنى ان تكلفة البضاعه المباعه سوف تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخى (١ ريال = ٠،٤٠ دولار) الذى هو اعلى من السعر الجارى (١ ريال = ٠،٣٨ دولار) المستخدم فى ترجمه ايرادات المبيعات مما يؤدى الى انخفاض رقم الربح ، وتظهر قائمة الدخل بعد ترجمتها الى

الدولار كما يلى : -

١٣٦،٨٠٠	مبيعات (٣٦٠،٠٠٠ ريال × ٠،٣٨ دولار)
١٠٠،٠٠٠	- تكلفة المبيعات (٢٥٠،٠٠٠ × ٠،٤٠ دولار)
٣٦،٨٠٠	مجمل الربح

أما أذا تم ترجمة تكلفة البضاعه المباعه بسعر الصرف الجارى فإن مجمل الربح سوف يكون ٤١،٨٠٠ دولار (١٣٦،٨٠٠ - ٩٥،٠٠٠)

٣/٣/٢/٧ - الطريقة الزمنيه

تقوم هذه الطريقة على أساس ترجمة الاصول والالتزامات والمصروفات والايرادات بطريقة تحافظ على اسس القياس التى كانت متبعه فى اعداد القوائم الماليه الاجنبيه ، أى أن عمليه عمله الترجمة تغير وحده القياس النقدى دون أن تغير أساس القياس .

وطبقاً لهذه الطريقة يتم ترجمة القوائم الماليه الاجنبيه كما يلى : -

١- الاصول والالتزامات التى تظهر الميزانية بالاسعار الجاريه (مثل النقدية , أوراق القبض , أوراق الدفع) تترجم بسعر الصرف الجارى فى تاريخ اعداد الميزانيه.

٢- الاصول والالتزامات التى تسجل على اساس القيمة الاستبداليه او القيمه المنتظر تحقيقها مستقبلا يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف الجارى فى تاريخ الميزانيه ، ومثال ذلك البضاعه والمدينين والاستثمارات قصيره الأجل .

٣- الاصول والالتزامات التى يتم تقويمها على أساس تاريخى (التكلفة التاريخية) يتم ترجمتها الى العمله المحليه باستخدام سعر الصرف الذى كان سائدا فى تاريخ العمليه ، ومن امثله ذلك الاصول الثابته .

٤- الايرادات والمصروفات يجب أن تترجم باستخدام أسعار الصرف السائده وقت حدوث العمليه (سعر الصرف الجارى وقت وقوع كل عمليه) . وحيث ان الترجمه المنفصله لكل عمليه من عمليات الايرادات والمصروفات تعد اجراء غير عملى ، فإنه يمكن الوصول الى النتيجة المطلوبه باستخدام متوسط سعر الصرف خلال المده المحاسبيه التى تعد عنها القوائم الماليه ، فيما عدا العمليات المرتبطه مباشره ببنود الميزانيه فتجرى ترجمتها طبقاً لاسعار الصرف المستخدمه فى ترجمة البنود المتعلقة بها .

٥ - ارباح وخسائر الترجمة تظهر مباشره ضمن عناصر تحديد دخل الفتره المحاسبيه التى تغير فيها سعر الصرف

ومن أهم مميزات هذه الطريقة ما يلى : -

١- أنها تحافظ على أساس قياس البنود فى القوائم الماليه الاجنبيه

٢- تتميز بالمرونه فى اختيار سعر الصرف الملائم لترجمه كل عنصر وفقا للاساس المستخدم فى قياسه

٣- طالما ان غرض القوائم الماليه الموحدة هو تقديم نتائج الاعمال للشركة القابضة والشركات التابعه كما لو كانت وحده إقتصاديه واحده فإن المبادىء المحاسبيه للشركة القابضه يجب ان تطبق على كل الوحدات التابعه ، فمثلا اذا تم تقويم الآلات فى الشركه القابضه على أساس التكلفة التاريخية فإن هذا الاصل يجب ان يظهر أيضا فى ميزانيه الشركة التابعه بالتكلفة التاريخية ويترجم باستخدام سعر الصرف التاريخى .

والجدول التالى يوضح سعر الصرف الواجب استخدامه فى ترجمة عناصر الاصول والالتزامات فى القوائم الماليه الاجنبيه طبقاً للطريقة الزمنيه .

عناصر لميزانيه وحساب الدخل	سعر الصرف	
	الجارى	التاريخى
النقديه	×	
استثمارات بالتكلفة		×
استثمارات بسعر السوق	×	
المدينون واوراق القبض	×	
احتياطى الديون المعدومة	×	
مخزون سلعى – بالتكلفة		×
مخزون سلعى – بالسوق	×	
مخزون يتم انتاجه طبقا لعقد محدد القيمة مقدما	×	
مصروفات مدفوعه مقدما		×
الاصول الثابته		×
مصروف الاستهلاك		×
أصول غير ملموسه (شهره ، براءه اختراع .. الخ)		×
الدائنون وأوراق الدفع	×	
الالتزامات طويله الاجل	×	
رأس المال		×
الارباح المحتجزه		×

ومن الانتقادات التى توجه الى هذه الطريقة ما يلى : -

١- هذه الطريقة تؤدى الى ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه كما لو كانت أنشطة الشركات التابعه قد حدثت فى دوله الشركة القابضه وبالعمله المحليه للشركة القابضة ، وهذا يتعارض مع الحقائق الاقتصاديه .

٢- ٢- إن تحميل حساب الدخل للفتره بجميع أرباح وخسائر الترجمه (محققه وغير محققه) قد يؤدى الى تقلبات كبيره فى رقم الربح ، ليس بسبب أنشطه الوحدات الأجنبيه ، ولكن بدرجة كبيره بسبب تقلبات أسعار الصرف

٢- استخدام أسعار صرف مختلفة لترجمه القوائم الماليه يؤدى الى تشويه العلاقات (المؤشرات والنسب الماليه) بين عناصر الايرادات والمصروفات والاصول والالتزامات فى القوائم الماليه الأجنبيه .

٤- تطبيق هذه الطريقة قد يترتب عليه نتائج لا تتفق مع الآثار الاقتصاديه المتوقعه لتغير سعر الصرف . فعند انخفاض سعر الصرف تتحقق أرباح نتيجة ترجمه الالتزامات بأسعار الصرف الجاريه المنخفضه وترجمه الاصول الثابته بأسعار الصرف التاريخيه المرتفعه ، والعكس يحدث عند ارتفاع سعر الصرف ، حيث تتحقق خسائر ترجمه

٥- تطبيق هذه الطريقة قد يؤدى فى بعض الاحيان الى تحويل الارباح الظاهره فى ميزانيات الوحدات الاجنبيه الى خسائر بعد عمليه الترجمه . فمثلا . عند انخفاض سعر صرف العمله الاجنبيه يتم ترجمة مصروف الاهلاك باستخدام سعر الصرف التاريخى المرتفع بينما يتم ترجمه باقى عناصر قائمة الدخل بأسعار الصرف الجاريه أو المتوسطه المنخفضه مما يؤدى الى تخفيض الارباح أو تحويلها الى خسائر فى قائمة الدخل المترجمة .

٤/٣/٢/٧ – طريقة سعر الصرف الجارى

بسبب الانتقادات العديده التى وجهت الى طرق الترجمة التى تستخدم أسعار صرف متعدده فقد ظهرت طريقة سعر الصرف الجارى ، والتى تعتمد على استخدام سعر صرف واحد للترجمة وهو السعر السائد فى تاريخ اعداد القوائم الماليه الاجنبيه (سعر الاقفال فى تاريخ الميزانيه) . وطبقاً لهذه الطريقة تتم الترجمة كما يلى : –

١– تترجم كل الاصول والالتزامات فى الميزانيه باستخدام سعر الصرف الجارى فى تاريخ اعداد الميزانيه .

٢– التحويلات النقديه من الشركة التابعه الى الشركة القابضه تترجم بسعر الصرف السائد فى تاريخ هذه التحويلات .

٣– تترجم عناصر الايرادات والمصروفات على أساس متوسط سعر الصرف السائد خلال الفتره أو بالمعدل الجارى .

٤– أرباح وخسائر الترجمه لا تدخل فى حساب الارباح والخسائر للفتره ولكن يفتح لها حساب مستقل يظهر رصيده ضمن حقوق الملكية فى قائمة المركز المالى .

إلا أن هذه الطريقة يشوبها أيضاً بعض الانتقادات ، والانتقاد الرئيسى يتعلق بترجمه العناصر التى تقوم على اساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف الجارى . ففى هذه الحاله نحصل على رقم لا يمكن تفسيره ، لا يعبر عن التكلفة التاريخية للاصل بعمله الشركة القابضه ولا عن القيمة الجاريه ، وهذا الرقم لا يعنى شىء سوى حاصل ضرب رقمين لا علاقه بينهما ويتضح هذا من الامثله التاليه : –

١– ترجمه الاصول الثابته بالمعدل الجارى قد تؤدى الى تخفيض قيم هذه الاصول عند انخفاض قيمة العمله الاجنبيه ، والعكس عند ارتفاعها ، مما يؤدى الى تذبذب قيمة هذه الاصول ليس بسبب تغير قيمتها ولكن بسبب تقلب اسعار الصرف .

فمثلا اذا اشترت شركة مصريه تابعه لشركة أمريكية أحد الأصول الثابته بمبلغ ٦٠،٠٠٠ جنيه مصرى عندما كان سعر الصرف ١ دولار = ٣ جنيه ، ولكن فى تاريخ اعداد القوائم الماليه كان سعر الصرف ١ دولار = ٤ جنيه فإن ترجمه قيمة الاصل بناء على سعر الصرف التاريخى سوف تؤدى الى ظهوره فى القوائم الماليه المترجمه بمبلغ ٢٠،٠٠٠ دولار (٦٠،٠٠٠ ÷ ٣) أما اذا ترجم باستخدام سعر الصرف الجارى فإنه سيظهر بمبلغ ١٥،٠٠٠ دولار (٦٠،٠٠٠ ÷ ٤) ، اى ان هذا الاصل يتعرض لانخفاض كبير فى قيمتة ليس بسبب انخفاض قدرته الانتاجيه ولكن بسبب تغير سعر الصرف .

٢- بالنسبه لبعض الاصول المتداوله والتى يتم تقويمها بالتكلفة التاريخية (مثلا الاستثمارات قصيره الاجل) فإن استخدام سعر الصرف الجارى عند الترجمه لا يوضح القيمة السوقيه لهذه الاصول ، فمثلا ، اشترت شركة عراقية تابعه لشركة مصريه قابضه أوراق ماليه كإستثمار قصير الاجل عندما كان سعر الصرف ١ دينار = ٧ جنيه مصرى ، وكان الاستثمار يظهر فى قوائم الشركة الماليه العراقيه بالتكلفة . وفى تاريخ اعداد القوائم الماليه للشركة العراقيه كان سعر الصرف ١ دينار = ٨ جنيه ، وكانت القيمة السوقيه لهذا الاستثمار ١٥،٠٠٠ دينار . ان ترجمة هذا الاستثمار بسعر الصرف الجارى يظهره بمبلغ ٨٠،٠٠٠ جنيه (١٠،٠٠٠ دينار × ٨) وهذا لا يمثل التكلفة التاريخية بالجنيه وهى ٧٠،٠٠٠ جنيه (١٠،٠٠٠ × ٧) ولا القيمة السوقية بالجنيه المصرى وهى ١٢٠،٠٠٠ (١٥،٠٠٠ × ٨) . أى ان استخدام سعر الصرف الجارى فى ترجمة الاصول المتداوله التى تظهر بالتكلفة التاريخيه يؤدى الى أرقام غير سليمة .

وبالرغم من هذه الانتقادات فلقد حظيت طريقة المعدل الجارى بكثير من التأييدلما تتمتع به من مزايا ، من أبرزها : -

١- تمتاز هذه الطريقة بالبساطه والسهوله فى التطبيق نظراً لاعتمادها على سعر واحد هو سعر الصرف الجارى .

٢- هذه الطريقة تعترف بوجود الانشطه الاجنبيه التابعه فى محيط إقتصادى مختلف عن محيط الشركة القابضه وبأن العمليات الاجنبيه تتم بعمله أخرى مختلفه وبالتالى فإن هذه الطريقة تحافظ على العلاقات والنسب الماليه التى تظهر فى القوائم الماليه الاجنبيه وذلك بإستخدام سعر صرف واحد . فمثلا نسبه صافى الربح الى المبيعات فى القوائم الماليه الاجنبيه نادرا ما تكون هى نفسها بعد الترجمه الى عمله الشركة القابضه فى ضوء طرق الترجمه الاخرى بسبب استخدام عده اسعار صرف أما فى طريقة سعر الصرف الجارى فإن هذه النسبه سوف تبقى بدون تغير بعد الترجمه .

٣- هذه الطريقة تحقق نتائج تتفق مع الحقائق الاقتصاديه فهى تؤدى الى تحقيق ارباح ترجمه عند إرتفاع سعر الصرف للعمله الاجنبيه وخسائر ترجمه عند انخفاض سعر الصرف .

الخلاصه

الجدول التالى يوضح ملخص للطرق المختلفة لترجمه عناصر الميزانيه وفقا لطرق الترجمه .

العنصـــر	متداوله غير متداوله	نقديه غير نقديه	الزمنيه	السعر الجارى
النقدية	السعر الجارى	السعر الجارى	السعر الجارى	السعر الجارى
المدينون وأوراق القبض	السعر الجارى	السعر الجارى	السعر الجارى	السعر الجارى
المخزون - بسعر السوق	السعر الجارى	السعرالتاريخى	السعر الجارى	السعر الجارى
المخزون - بالتكلفة	السعر الجارى	السعرالتاريخى	السعرالتاريخى	السعر الجارى
استثمارات قصيره الاجل				
- بسعر السوق	السعر الجارى	السعرالتاريخى	السعرالجارى	السعر الجارى
- بالتكلفة	السعر الجارى	السعرالتاريخى	السعرالتاريخى	السعر الجارى
الاصول الثابته	السعرالتاريخى	السعرالتاريخى	السعرالتاريخى	السعر الجارى
الدائنون وأوراق الدفع	السعر الجارى	السعر الجارى	السعر الجارى	السعر الجارى
التزامات طويله الأجل	السعرالتاريخى	السعر الجارى	السعر الجارى	السعر الجارى
حقوق المساهمين	السعرالتاريخى	السعرالتاريخى	السعرالتاريخى	السعرالتاريخى

معالجة أرباح وخسائر الترجمه وفقا

لطرق الترجمه المختلفه

<table>
<tr><th>نتيجة الترجمه
طريقة الترجمة</th><th>خسائر محققه</th><th>أرباح محققه</th><th>خسائر غير محققه</th><th>ارباح غير محققه</th></tr>
<tr><td>طريقة العناصر المتداوله/ غير المتداوله</td><td colspan="3">تظهر ضمن دخل الفتره التـــــــى تغير فيها سعر الصرف</td><td>يتم تأجيل الاعتراف بها</td></tr>
<tr><td>طريقة العناصر النقديه/غير النقديه</td><td colspan="3">تظهر ضمن دخل الفتره التـــــــى تغير فيها سعر الصرف</td><td>يؤجل الاعتراف بها حتى تتحقق</td></tr>
<tr><td>الطريقة الزمنيه</td><td colspan="4">تظهر ضمن دخل الفتره التـــــــى تغير فيها سعر الصرف</td></tr>
<tr><td>طريقة السعر الجارى</td><td colspan="4">لا تظهر فى حساب الارباح والخسائر ولكن تظهر في حساب مستقل ضمن حقوق الملكيه</td></tr>
</table>

٥/٣/٢/٧ مثال عام

فيما يلى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل لشركة اردنيه تابعه لشركة قابضه مصريه . وقد كان سعر الصرف التاريخى هو ١ دينار = ٣ جنيه ، وتظهر الارقام فى العمود الاول بالدينار الاردنى ، وفى العمود الثانى تظهر البنود بعد ترجمتها بسعر الصرف التاريخى وفى الاعمدة التاليه تظهر الترجمه وفقا لطرق الترجمه المختلفة وذلك فى حالات ارتفاع قيمة الدينار وانخفاض قيمة الدينار بالنسبه للجنيه المصرى .

أولاً : فى حاله ارتفاع قيمة الدينار الاردنى بالنسبه للجنيه المصرى ، حيث كان سعر الدينار فى تاريخ اعداد القوائم الماليه للشركة الاردنيه ١ دينار = ٣،٥ جنيه مصرى وكان متوسط سعر الصرف خلال الفتره ١ دينار = ٣،٢ جنيه فإن القوائم الماليه للشركة الاردنيه التابعه تظهر كما يلى : –

قائمة المركز المالى للشركة الاردنيه التابعه

بيـــــان	القيمة بالدينار	القيمة بالجنيه المصرى				
		القيمة بالسعر التاريخى ١ دينار = ٣ جنيه	بعد ارتفاع سعر الصرف ١ دينار = ٣،٥ جنيه			
			متداوله	نقديه	زمنيه	سعر جارى
الاصول						
نقديه	٣٠٠٠	٩٠٠٠	١٠،٥٠٠	١٠،٥٠٠	١٠،٥٠٠	١٠،٥٠٠
أوراق قبض	٦٠٠٠	١٨٠٠٠	٢١،٠٠٠	٢١،٠٠٠	٢١،٠٠٠	٢١،٠٠٠
مخزون (بسعرالسوق)	٩٠٠٠	٢٧،٠٠٠	٣١،٥٠٠	٢٧،٠٠٠	٣١،٥٠٠	٣١،٥٠٠
أصول ثابته (بعد الاهلاك)	١٨،٠٠٠	٥٤،٠٠٠	٥٤،٠٠٠	٥٤،٠٠٠	٥٤،٠٠٠	٦٣،٠٠٠
اجمالى	٣٦،٠٠٠	٠٠٠,١٠٨	١١٧،٠٠٠	١١٢،٥٠٠	١١٧،٠٠٠	١٢٦،٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية						
التزامات قصيره الاجل	٠٠٠,٩	٢٧،٠٠٠	٣١،٥٠٠	٣١،٥٠٠	٣١،٥٠٠	٣١،٥٠٠
التزامات طويله الاجل	١٢،٠٠٠	٣٦،٠٠٠	٣٦،٠٠٠	٤٢،٠٠٠	٤٢،٠٠٠	٤٢،٠٠٠
حقوق المساهمين	١٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠	٤٩،٥٠٠	٣٩،٠٠٠	٤٣،٥٠٠	٥٢،٥٠٠
اجمالى	٣٦،٠٠٠	١٠٨،٠٠٠	١١٧،٠٠٠	١١٢،٥٠٠	٠٠٠,١١٧	١٢٦،٠٠٠
أرباح (خسائر) الترجمه	--	--	٤٥٠٠	(٦٠٠٠)	(١٥٠٠)	٧٥٠٠
صافى الاصول المعرضه لخطر تغير سعر صرف الدينار	--	--	٩٠٠٠ دينار	(١٢٠٠٠) دينار	(٣٠٠٠) دينار	١٥٠٠٠ دينار

قائمة الدخل للشركة الاردنيه التابعه

بيـــــــــان	القيمة بالدينار	القيمة بالجنيه المصرى				
		سعر الصرف التاريخى	سعر الصرف ١ دينار = ٣،٥ جنيه			
			متداوله	نقديه	زمنيه	السعر الجارى
مبيعات	٤٠،٠٠٠	١٢٠،٠٠٠	١٢٨،٠٠٠	١٢٨،٠٠٠	١٢٨،٠٠٠	١٤٠،٠٠٠
يطرح : تكلفة المبيعات	٢٠،٠٠٠	٦٠،٠٠٠	٧٠،٠٠٠	٦٠،٠٠٠	٧٠،٠٠٠	٧٠،٠٠٠
الاهلاك	٢،٠٠٠	٦،٠٠٠	٦،٠٠٠	٦،٠٠٠	٦،٠٠٠	٧،٠٠
مصروفات اخرى	٨،٠٠٠	٢٤،٠٠٠	٢٥،٦٠٠	٢٥،٦٠٠	٢٥،٦٠٠	٢٨،٠٠٠
الربح قبل الضرائب	١٠،٠٠٠	٣٠،٠٠٠	٢٦،٤٠٠	٣٦،٤٠٠	٢٦،٤٠٠	٣٥،٠٠٠
– مخصص الضرائب	(٤،٠٠٠)	(١٢،٠٠٠)	(١٢،٨٠٠)	(١٢،٨٠٠)	(١٢،٨٠٠)	(١٤،٠٠٠)
ربح (خساره) الترجمه ±	——	——	٤٥٠٠	(٦،٠٠٠)	(١،٥٠٠)	٧،٥٠٠
صافى الربح (الخساره)	٦،٠٠٠	١٨،٠٠٠	١٨،١٠٠	١٧،٦٠٠	١٢،١٠٠	٢٨،٥٠٠

ثانياً : فى حاله انخفاض سعر الدينار الاردنى بالنسبه للجنيه المصرى ، حيث كان سعر صرف الدينار الاردنى بالنسبه للجنيه المصرى فى تاريخ اعداد القوائم الماليه للشركة الاردنيه ١ دينار = ٢،٧٠ جنيه وكان متوسط سعر الصرف خلال الفتره ١ دينار = ٢،٩ جنيه ، فإن القوائم الماليه للشركة الاردنيه التابعه تظهر كما يلى

قائمة المركز المالى للشركة الاردنيه التابعه

بيـــــــان	القيمة بالدينار	القيمة بالجنيه المصرى				
		سعر الصرف التاريخى	سعر الصرف ١ دينار = ٢،٧ جنيه			
			متداوله	نقديه	زمنيه	سعر جارى
الاصول						
نقديه	٣،٠٠٠	٩،٠٠٠	٨،١٠٠	٨،١٠٠	٨،١٠٠	٨،١٠٠
أوراق قبض	٦،٠٠٠	١٨،٠٠٠	١٦،٢٠٠	١٦،٢٠٠	١٦،٢٠٠	١٦،٢٠٠
مخزون (بسعرالسوق)	٩،٠٠٠	٢٧،٠٠٠	٢٤،٣٠٠	٢٧،٠٠٠	٢٤،٣٠٠	٢٤،٣٠٠
أصول ثابته (صافى)	١٨،٠٠٠	٥٤،٠٠٠	٥٤،٠٠٠	٥٤،٠٠٠	٥٤،٠٠٠	٤٨،٦٠٠
اجمالى	٣٦،٠٠٠	٠٠٠,١٠٨	١٠٢،٦٠٠	١٠٥،٢٠٠	١٠٢،٦٠٠	٩٧،٢٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية						
التزامات قصيره الاجل	٠٠٠,٩	٢٧،٠٠٠	٢٤،٣٠٠	٢٤،٣٠٠	٢٤،٣٠٠	٢٤،٣٠٠
التزامات طويله الاجل	١٢،٠٠٠	٣٦،٠٠٠	٣٦،٠٠٠	٣٢،٤٠٠	٣٢،٤٠٠	٣٢،٤٠٠
حقوق المساهمين	١٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠	٤٢،٣٠٠	٤٨،٦٠٠	٤٥،٩٠٠	٤٠،٥٠٠
اجمالى	٣٦،٠٠٠	١٠٨،٠٠٠	١٠٢،٦٠٠	١٠٥،٢٠٠	١٠٢،٦٠٠	٩٧،٢٠٠
أرباح (خسائر) الترجمه	--	--	(٢،٧٠٠)	٣،٦٠٠	٩٠٠	(٤،٥٠٠)
صافى الاصول المعرضه لخطر تغير سعر صرف الدينار	--	--	٩٠٠٠ دينار	(١٢،٠٠٠) دينار	(٣٠٠٠) دينار	١٥٠٠٠ دينار

قائمة الدخل للشركة التابعه الاردنيه

بيـــــــان	القيمة بالدينار	القيمة بالجنيه المصرى				
		سعر الصرف التاريخى	سعر الصرف ١ دينار = ٢،٧ جنيه			
			متداوله	نقديه	زمنيه	سعر جارى
مبيعات	٤٠،٠٠٠	١٢٠،٠٠٠	١١٦،٠٠٠	١١٦،٠٠٠	١١٦،٠٠٠	١٠٨،٠٠٠
يطرح : تكلفة المبيعات	٢٠،٠٠٠	٦٠،٠٠٠	٥٦،٠٠٠	٦٠،٠٠٠	٥٦،٠٠٠	٥٤،٠٠٠
الاهلاك	٢،٠٠٠	٦،٠٠٠	٦،٠٠٠	٦،٠٠٠	٦،٠٠٠	٥،٤٠٠
مصروفات اخرى	٨،٠٠٠	٢٤،٠٠٠	٢٣،٢٠٠	٢٣،٢٠٠	٢٣،٢٠٠	٢١،٦٠٠
الربح قبل الضرائب	١٠،٠٠٠	٢٠،٠٠٠	٣٠،٨٠٠	٢٦،٨٠٠	٣٠،٨٠٠	٢٧،٠٠٠
– مخصص الضرائب	(٤،٠٠٠)	(١٢،٠٠٠)	(١١،٦٠٠)	(١١،٦٠٠)	(١١،٦٠٠)	(١٠،٨٠٠)
ربح (خساره) الترجمه ±	--	--	(٢،٧٠٠)	٣،٦٠٠	٩٠٠	(٤،٥٠٠)
صافى الربح (الخساره)	٦،٠٠٠	١٨،٠٠٠	١٦،٥٠٠	١٨،٨٠٠	١٠٠,٢٠	١١،٧٠٠

ملاحظات على الحل : –

١– تمت ترجمه القوائم الماليه للشركة الاردنيه التابعه كما يلى :

أ – قائمة المركز المالى

× لا يتم ترجمه حقوق المساهمين ، ولكن تستخرج كمتمم حسابى

× تمت ترجمه المخزون فى الطريقه الزمنيه باستخدام سعر الصرف الجارى حيث انه تم تقويمة بسعر السوق

× تحسب أرباح وخسائر الترجمه فى قائمة المركز المالى كما يلى :

(حقوق المساهمين بعد تغير سعر الصرف – حقوق المساهمين طبقاً للسعر التاريخى)

ب– قائمة الدخل

– تمت ترجمه تكلفة المبيعات طبقاً لسعر الصرف المستخدم فى ترجمه المخزون بقائمة المركز المالى فى كل طريقة (استخدم السعر التاريخى فى طريقة البنود النقديه وأستخدم السعر الجارى فى الطرق الأخرى)

– تمت ترجمه مصروف الاستهلاك طبقاً لسعر الصرف المستخدم فى ترجمة الاصول الثابته (سعر الصرف الجارى فى طريقه السعر الجارى ، وسعر الصرف التاريخى فى الطرق الاخرى)

– تمت ترجمه باقى عناصر قائمة الدخل بمتوسط سعر الصرف المحسوب للفتره .

٢– يتحدد ربح أو خساره الترجمه على مبلغ صافى الاصول (أو الالتزامات) المعرض لتغير سعر الصرف . فإذا كان مجموع الاصول المعرض لخطر التغير فى سعر الصرف أكبر من مجموع الخصوم المعرض لنفس الخطر فإنه يوجد صافى أصول معرض للخطر وهذا يؤدى الى ربح ترجمه عند ارتفاع سعر الصرف وخساره ترجمه عند انخفاض سعر الصرف ، والعكس صحيح اذا كان مجموع الاصول المعرض لخطر التغير فى سعر الصرف . أقل من مجموع الالتزامات المعرض لنفس الخطر .

ويمكن حساب ربح (أو خساره) الترجمه كما يلى : –

[صافى الاصول (أو الخصوم) المعرض للخطر × (سعر الصرف الجارى – سعر الصرف التاريخى)]

أ – فى طريقة العناصر المتداوله – غير المتداوله

صافى الاصول المعرض لخطر التغير فى سعر الصرف هو صافى الاصول المتداوله ، أى ٩٠٠٠ دينار

ب – فى طريقة العناصر النقديه – غير النقديه

صافى الاصول المعرض لخطر التغير فى سعر الصرف هو صافى الاصول النقديه ، أى (١٢٠٠٠ دينار) ، اى أنه صافى خصوم .

جـ – فى الطريقة الزمنيه

يتوقف مبلغ صافى الاصول المعرض للخطر على العناصر التى تترجم بسعر الصرف الجارى وتكون معرضه لخطر التغير فى سعر الصرف أكثر من غيرها ، وفى هذا المثال ، فإن المخزون يظهر بسعر السوق ، ويترجم بالسعر الجارى ، وبناء على ذلك يكون صافى الاصول المعرض للخطر هو ٣٠٠٠ دينار .

د– فى طريقة سعر الصرف الجارى .

صافى الاصول المعرضه للخطر يمثل الفرق بين اجمالى الاصول واجمالى الالتزامات وهو مبلغ ١٥٠٠٠ دينار .

٣– تختلف نتائج تطبيق الطرق المختلفة للترجمه بدرجة كبيره نتيجة لإختلاف صافى الاصول المعرض لخطر التغير فى سعر الصرف .

ففى حاله إرتفاع سعر الصرف تتراوح نتائج الترجمة بين ٧٥٠٠ جنيه أرباح ترجمة و٦٠٠٠ جنيه خساره ترجمه .

وفى حاله انخفاض سعر الصرف تتراوح نتائج الترجمة بين ٢٤٠٠ جنيه أرباح ترجمة و٣٠٠٠ جنيه خساره ترجمه

٤– نتائج كل من طريقة العناصر النقديه / غير النقديه و الطريقه الزمنيه لا تتفق مع الحقائق الاقتصاديه ، فعند إرتفاع سعر الصرف تحقق هذه الطرق خساره ترجمة كما ينتج عنها أرباح صافيه بالجنيه المصرى تقل عن الارباح المحققه قبل تغير سعر الصرف ، وعند انخفاض سعر الصرف تحقق هذه الطرق أرباح ترجمه ، كما ينتج

عنها أرباح صافيه بالجنيه المصرى تزيد عن الارباح المحققه قبل تغير سعر الصرف

٥- نتائج كل من طريقة العناصر المتداوله / غير المتداوله وطريقة سعر الصرف الجارى تتفق مع الحقائق الاقتصاديه . ففى حاله ارتفاع سعر الصرف تحققان ربح ترجمه وزياده فى الارباح الصافيه ، وعند انخفاض سعر الصرف تحقق هذه الطرق خساره ترجمة ونقص فى الارباح الصافيه بالجنيه المصرى

٦- طريقة المعدل الجارى هى أكثر طرق الترجمة توضيحا لآثار تغير سعر الصرف على عناصر القوائم الماليه الاجنبيه ، كما أنها تحافظ على النسب والعلاقات الماليه التى كانت فى هذه القوائم قبل ترجمتها .

٤/٢/٧ : معالجة أرباح وخسائر الترجمه :

تنشأ أرباح وخسائر الترجمة نتيجة استخدام عده معدلات لترجمه القوائم الماليه الاجنبيه وذلك عند تطبيق كل من طريقة العناصر المتداوله / غير المتداوله وطريقة العناصر النقديه / غير النقديه . اما فى طريقة سعر الصرف الجارى فتنشأ فروق الترجمة من : -

× ترجمة صافى الاستثمار فى نهايه الفتره فى الشركة الاجنبيه بسعرالصرف الجارى والذى يختلف عن السعر الجارى الذى استخدم فى نهايه الفترات السابقه .

× ترجمة عناصر قائمة الدخل باستخدام سعر صرف متوسط بينما تجرى ترجمه عناصر الميزانيه باستخدام سعر الصرف الجارى . وهناك خلاف فيما يتعلق بمعالجه أرباح وخسائر الترجمة . وتتراوح طرق المعالجة بين الاعتراف الكامل بهذه الفروق ضمن الدخل الدورى وتأجيل الاعتراف بهذه الارباح والخسائر أو عدم الاعتراف بها نهائيا . وفيما يلى بيان لأهم طرق معالجة أرباح وخسائر ترجمة القوائم الماليه الاجنبيه .

أ- الاعتراف بأرباح وخسائر الترجمه

يرى أنصار هذا الرأى أن أرباح وخسائر الترجمه يجب ان تدخل ضمن دخل الفتره التى تغير فيها سعر الصرف و وذلك للاسباب الآتيه .

١- ان تغيرات أسعار الصرف أمر واقع لا يمكن تجاهله ، وهذه التغيرات فى أسعار العملات الاجنبيه تعتبر من الاحداث الهامه والموضوعيه والتى تستخدم كأساس لتحديد القيمة .

٢- مفهوم الدخل الشامل يتطلب ان تفصح المنشأه ضمن عناصر الدخل عن ايرادات ومصروفات النشاط العادى بالاضافه الى كل العناصر غير العاديه وغير

المتكرره والتى لا تتعلق بالنشاط العادى للمنشأه . ومن ثم ، يجب ان تشمل قائمة الدخل الفروق الناتجة عن الترجمه سواء كانت أرباح أم خسائر .

٣- ان ارباح وخسائر الترجمه تعتبر أمر طبيعى بالنسبه للشركات القابضة التى لها فروع فى دول أخرى ، حيث ان هذه الوحدات الاجنبيه التابعه تعتبر جزء من النشاط العادى ومن ثم فلا يجب النظر الى نتائج الترجمه على أنها بنود غير عاديه . ويتبع هذه الطريقة مؤيدى طريقة البنود النقديه / غير النقديه فى ترجمة القوائم الماليه الاجنبيه

٤- ان تأجيل الاعتراف بأرباح وخسائر الترجمه على أساس ان اسعار الصرف تتغير كثيرا وبدرجة كبيره ، يحتاج الى التنبؤء باتجاهات أسعار الصرف وهذه عمليه صعبه وغير دقيقة فى الواقع العملى .

إلا أن هذه الطريقة توجه اليها الانتقادات التاليه : –

١- ان ارباح وخسائر الترجمة هى بنود محققه ولا يجب ان تؤثر على تحديد دخل الفتره المحاسبيه

٢- ان الاعتراف الفورى بأرباح وخسائر الترجمة فى حساب دخل الفتره يؤدى الى تذبذب مقدار الربح المحسوب من فتره لأخرى نتيجة التغيرات المستمره فى أسعار الصرف .

ب- الاعتراف بالخسائر فقط .

يتم معالجة الخسائر الناتجة عن تغير سعر الصرف على أنها خساره حدثت فى نفس العام ويتحمل بها حساب الدخل للفتره المحاسبيه . أما بالنسبه لمكاسب الترجمه فإنها تؤجل وتوضع فى قائمة المركز المالى فى جانب الخصوم على أنها أرباح مؤجله أو احتياطى

فروق العمله ، وفى السنوات التاليه اذا حدثت خسائر ترجمة فإنها تحمل أولا على حساب فروق العمله ، فإذا زادت الخسائر عن رصيد الحساب فإنها تحمل على حساب الارباح والخسائر للعام الحالى ، ويتبع هذه الطريقة مؤيدى طريقة العناصر المتداوله / غير المتداوله..

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أن عدم الاعتراف بالارباح غير المحققه لمجرد أنها أرباح يعنى عدم الاعتراف بحدوث التغير فى أسعار صرف العملات الاجنبيه ، وبالتالى يؤدى الى معلومات مضلله لانه يتناقض مع الواقع ،كما ان اجراء مقاصه بين أرباح وخسائر الترجمه من فتره لاخرى يفترض ان أرباح وخسائر الترجمة هى عناصر غير دوريه ومن المتوقع ان تنتهى خلال الأجل الطويل ، ولكن هذا الافتراض غير صحيح لأن طبيعه نشاط هذه المنشآت يؤدى الى حدوث ارباح وخسائر ترجمه بصفه دوريه .

جـ- إعتبار ارباح وخسائر الترجمة أحد عناصر حقوق الملكيه .

بناء على هذه الطريقة يتم معالجة فروق سعر الصرف الناتجة عن ترجمة القوائم الماليه بوضعها فى حساب منفصل ضمن حقوق الملكيه على ان يتجمع فى هذا الحساب كل المبالغ التى تنشأ مستقبلا من ترجمة القوائم الماليه ولا يجوز مطلقا أن تدخل هذه المبالغ ضمن عناصر تحديد نتيجة الاعمال ، اى لا يجوز إقفالها فى حساب الدخل لأنها تعتبر أرباح وخسائر مؤجله . وعندما يتحقق هذا الربح أو الخساره عن طريق تصفيه الاستثمار فى الشركة التابعه الاجنبيه ، فإن ما يخص هذا الاستثمار فى فروق اسعار الصرف المجمعه يجب إزالته من الحساب الخاص ضمن حقوق الملكيه واعتباره مكسب أو خساره تخص الفتره التى تم فيها البيع أو التصفيه .

ان هذه الطريقة تعتبر من أكثر الطرق ملائمة لمعالجة ارباح وخسائر الترجمه للاسباب التاليه : -

١- ارباح وخسائر الترجمه هى نتيجة لعمليه الترجمه وليس لها تأثير على التدفقات النقديه .

٢- أرباح وخسائر الترجمه تعتبر جزء غير محقق من الدخل الشامل ولذلك لا يجب أن تدخل ضمن حساب صافى الدخل المحقق والذى يعاد استثماره داخل الشركة التابعه أو يحول الى الشركة القابضه . ومن ثم يجب ان تظهر فروق الترجمه بشكل مستقل عن قائمة الدخل .

٥/٢/٧ ملخص

١- ترجمه العمله الاجنبيه هو « التعبير بواسطة العمله المحليه عن مبالغ أو عمليات تم قياسها بواسطه عمله أجنبيه »

٢- أهداف ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه تشمل : -

أ - اعداد القوائم الماليه الموحده للشركة القابضه

ب - تقييم الاداء فى الشركات التابعه

جـ - توفير المعلومات اللازمه لاتخاذ القرارات

٣- يوجد ٤ طرق لترجمه القوائم الماليه الاجنبيه

أ- طريقة البنود المتداوله والبنود غير المتداوله .

فى هذه الطريقة يتم ترجمه العناصر المتداوله طبقاً لمعدل الصرف الجارى أما العناصر غير المتداوله تترجم طبقاً لسعر الصرف التاريخى .

ب- طريقة العناصر النقديه والعناصر غير النقديه

فى هذه الطريقة يتم ترجمه عناصر الاصول والالتزامات النقديه باستخدام سعر الصرف الجارى ، أما عناصر الاصول والالتزامات غير النقديه فتترجم طبقاً لسعر الصرف التاريخى

جـ - الطريقة الزمنيه

طبقاً لهذاه الطريقة ، فإن عناصر الاصول والالتزامات التى تظهر فى الميزانيه بالاسعار الجاريه تترجم على اساس سعر الصرف الجارى فى تاريخ الميزانيه ، أما الاصول والالتزامات التى تظهر بقيمتها التاريخية فيتم ترجمتها طبقاً لسعر الصرف التاريخى والذى كان سائدا وقت الحصول على الاصل أو الالتزام . أما عناصر الايرادات والمصروفات فتترجم طبقاً لسعر الصرف الجارى وقت حدوث العمليه .

د- طريقة سعر الصرف الجارى

يتـم ترجمه جميع الاصول والالتزامات طبقـاً لسعر الصرف الجارى فى تاريخ اعداد الميزانيه . أما المصروفـات والايرادات فيتم ترجمتها طبقاً لمتوسط سعر الصرف السائد خلال الفتره المحاسبيه أو بالمعدل الجارى

٤- يوجـد أكثر من طـريقة لمعالجـة الارباح والخسـائر الناتجـة عن ترجمه القـوائم الماليه الاجنبيه

أ - الاعتراف بـإرباح وخسائـر الترجمه فى نفـس الفتره المحاسبـيه التى تم فيها حساب هذه الارباح والخسائر

ب- الاعتـراف بالخسائـر فقط الـتى تنـتج عن عمليه الـترجمه وتحـميلها لحساب الاربـاح والخسائـر فى نفس الفـتره أما أربـاح الترجمـه فتعتبر أربـاح مؤجلة مكانها جانب الالتزامات فى الميزانيه .

حـ- اعتبار أربـاح وخسائر الترجـمة أحد عناصر حقـوق الملكيه وبذلك تظهر فقط الميزانيه .

٦/٧/٥ اسئلة وتمارين

١- ما هو المقصود بترجمه القوائم الماليه الاجنبيه ؟

٢- اذكر اهداف ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه

٣- ما هى عيوب ومزايا طريقة البنود المتداوله والبنود غير المتداوله فى ترجمة القوائم الماليه الاجنبيه ؟

٤- اشرح طريقة العناصر النقدية وغير النقديه . بالنسبه لترجمه القوائم الماليه .

٥- قارن بين كل من طريقة سعر الصرف الجارى والطريقة الزمنيه فى ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه .

٦- ما هى الطرق المختلفة لمعالجة أرباح وخسائر ترجمه القوائم الماليه الاجنبيه ، ما هى الخصائص المميزه لكل طريقة ؟

٧- شركة بريطانيه (تابعه لاحدى الشركات الامريكية) تمتلك مخزون سلعى تكلفته التاريخيه ٤٠٠٠ جنيه استرلينى وكان سعر السوق لنفس هذا المخزون ٥٠٠٠ جنيه استرلينى . فإذا علمت أن سعر الصرف الذى كان سائدا فى تاريخ الشراء هو ٢ دولار = ١ استرلينى أما سعر الصرف الجارى عند إعداد الميزانيه فهو ١،٥٠ دولار = ١ جنيه استرلينى . فما هى القيمة التى يجب ترجمه المخزون السلعى اليها اذا كانت العمله المستخدمه هى .

أ – الجنية الاسترلينى ؟

ب- الدولار الامريكى ؟

٨- تمتلك إحدى الشركات السعودية (التابعه لشركة أمريكية) أصول ثابته تكلفتها التاريخية ٥٠٠،٠٠٠ ريال سعودى . نصف هذه الاصول تم شراءه فى ١/١/ ١٩٩٠ ، عندما كان الدولار = ٣ ريال سعودى . ولا يوجد قيمه تخريديه لهذه الاصول ويقدر العمر الانتاجى لهذه الاصول بـ خمس سنوات على أساس طريقة القسط الثابت للاستهلاك . اما النصف الآخر من الاصول فقد تم شراءه فى ١/٧/

١٩٩٢ عندما كان سعر الصرف للدولار = ٣،٥ ريال سعودى . أيضا لا يوجد قيمه تخريديه لهذه الاصول ويقدر العمر الانتاجى لها بعشر سنوات وتستخدم طريقة القسط الثابت للاستهلاك .

إحسب مقدار الاستهلاك السنوى بالدولار فى ١٩٩٤/١٢/٣١ عندما يكون سعر الصرف ١ دولار = ٤،٠٠ ريال سعودى

٩- تمتلك احدى الشركات المصريه شركة تابعه فى دوله السودان و تريد ترجمه قوائمها الماليه الى العمله المصريه حتى يمكن إعداد القوائم الماليه ، فإذا كانت القوائم الماليه الاجنبيه كما يلى : -

الميزانيه

فى ١٩٩٤/١٢/٣١

الاصـــــول	جنيه سودانى
نقديه	٥٠،٠٠٠
مدينين	١٢٥،٠٠٠
مخزون سلعى	١٠٠،٠٠٠
اصول ثابته (صافى)	٤٠٠،٠٠٠
اجمالى الاصول	٦٧٥،٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية	
خصوم متداوله	١٧٠،٠٠٠
خصوم طويله الاجل أسهم عاديه	٢٠٠،٠٠٠
أسهم عاديه	٢٥٠،٠٠٠
أرباح محتجزه	٥٥،٠٠٠
اجمالى	٦٧٥،٠٠٠

وكانت قائمة الدخل والارباح المحتجزه كما يلـــــــى : -

قائمة الدخل والارباح المحتجزه

عن الفتره الماليه المنتهيه فى

١٩٩٤/١٢/٣١

	جنيه سوادنى
المبيعات	٤٠٠،٠٠٠
– تكلفة البضاعه لمباعه	١٦٠،٠٠٠
مجمل الربح	٢٤٠،٠٠٠
يطرح منه	
١٠،٠٠٠ مصروف الاستهلاك	
٩٥،٠٠٠ مصروفات اخرى	
	١٠٥،٠٠٠
صافى الدخل قبل الضرائب	١٣٥،٠٠٠
الضريبه على الدخل	٦٠،٠٠٠
صافى الدخل	٧٥،٠٠٠
يضاف اليه	
رصيد الارباح المحتجزه فى ١٩٩٤/١/١	٢٠،٠٠٠
	٩٥،٠٠٠
– توزيعات الارباح خلال العام	٤٠،٠٠٠
رصيد الارباح المحتجزه فى ١٩٩٤/١٢/٣١	٥٥،٠٠٠

واليك البيانات الاضافيه التاليه : –

١– اسعار الصرف

* فى ٩٤/١٢/٣١ ١ جنيه مصرى = ١،٥ جنيه سودانى
* المعدل التاريخى عند شراء الاصول الثابته ، وعند حدوث الالتزام طويل الاجل والحصول على رأس المال كان ١ جنيه مصرى = ١،٧٥ جنيه سوادانى
* متوسط سعر الصرف خلال ١٩٩٤ ١ جنيه مصرى = ١،٦٠ جنيه سودانى
* سعر الصرف فى ١٩٩٤/٥/٣١ ١ جنيه مصرى = ١،٦٥ ج سودانى
* سعر الصرف فى ١٩٩٤/٩/٣٠ ١ جنيه مصرى = ١،٥٥ ج سودانى
* سعر الصرف فى ١٩٩٤/١/١ (المخزون أول المده) ١ جنيه مصرى = ١٧٠ج سودانى
* سعر الصرف فى ١٩٩٤/١٢/٣١ (المخزون آخر المده) ١جنيه مصرى = ١،٥٢ج سودانى

٢– الايرادات والمصروفات ومشتريات المخزون السلعى والضرائب حدثت بمعدل متساوى خلال السنه .

٣– تم توزيع نصف الارباح فى ٥/٣١ والنصف الآخر فى ١٩٩٤/٩/٣٠ م

٤– كان رصيد الارباح المحتجزه فى ١٩٩٣/١٢/٣١ هو ١٠،٠٠٠ جنيه مصرى

٥– كان رصيد المخزون السلعى فى ١٩٩٤/١/١ يساوى ٥٠،٠٠٠ جنيه سودانى

المطلوب : –

١– ترجم القوائم الماليه طبقاً لطريقة البنود المتداوله والبنود غير المتداوله

٢– ترجم القوائم الماليه طبقاً للطريقة الزمنيه .

الوحده الثامنه

أسعار التحويلات الدوليه

International Transfer Pricing

١/٨ الهدف

تهدف هذه الوحده الى مناقشه العوامل التى تؤثر فى تحديد اسعار البضائع والخدمات التى يتم تبادلها بين الشركات الفرعيه التى تقع فى دول مختلفة وتخضع لاداره واحده .

أيضاً يتم عرض الطرق المختلفة المستخدمة فى تسعير هذه التحويلات

٢/٨ المحتويات

١/٢/٨ مقدمه

إن الاداره السليمه للعمليات التى تتم بين الشركة القابضه وشركاتها التابعه التى تقع فى دول اجنبيه ، وبين الشركات التابعه بعضها البعض ، تتطلب التعامل مع كثير من العوامل والاعتبارات البيئيه المختلفة .

ومن بين الاساليب المتبعه للتعامل مع هذه العوامل ، فإن طرق تسعير السلع والخدمات التى تنتقل داخل الوحدات المختلفة التى تتكون منها المجموعه هى أكثر هذه الاساليب مرونه وأكثرها عرضه للجدال والمناقشة . وتتضح ابعاد المشكله عندما ندرك أن تسعير التحويلات (أ) يتم على المستوى الدولى بشكل أكثر نسبيا مما يحدث على المستوى المحلى ، (٢) يتأثر بعدد من العوامل أكثر مما تتأثر به التحويلات داخل أقسام المنشأه ، (٣) تختلف من شركة لاخرى ، ومن صناعه لأخرى ، ومن دوله لأخرى و (٤) لا يوجد لها حل مثالى . سواء نظريا أو عمليا (٥) تؤثر فى العلاقات الاجتماعيه ، والاقتصاديه والسياسيه بين الدول . وفى هذا الجزء سوف نناقش العوامل الخاصه بمشكله تسعير التحويلات على المستوى الدولى .

٢/٢/٨ – العوامل المؤثره فى تحديد أسعار التحويل الدوليه

إن مشكله تسعير التحويلات بين الشركات التابعه لبعضها البعض هو موضوع حديث النشأه ظهر مع إنتشار مبدأ اللامركزيه فى إداره الشركات الكبرى فى بدايه القرن الحالى . فقد تم تقسيم الشركات الصناعيه الكبرى الى عده مراكز ربحيه مستقله لتشجيع وزياده الانتاجيه . وفى ظل هذا الاستقلال ظهرت الحاجة الى وجود نظام لتسعير المنتجات والخدمات التى تنتقل بين مراكز الربحيه فى الشركة أو المنشأه الكبرى. هذا النظام يجب أن يساعد فى تحقيق الاهداف التاليه : –

١- العمل على توزيع الموارد داخل المنشأه التوزيع الامثل .

٢- توفير الحافز لمديرى الوحدات الفرعيه لاداره مراكز الربحيه الخاضعه لهم بأكبر كفايه ممكنه وتحقيق صالح المنشأه ككل .

٢- ان يكون اداه للرقابه وتقييم الأداء فى الوحدات الفرعيه .

وعندما تتسع أعمال المنشأه الى المستوى الدولى فإن المشكله تصبح أكثر تعقيدا . أولا ، من المعتاد بالنسبه للشركات الدوليه ان ينتقل جزء كبير من انتاجها بين الشركات التابعه (٤٠٪ من حجم التجاره الدوليه يمثل سلع وخدمات يتم تبادلها بين الشركات التابعه لاداره واحده) . أيضا ، فإن نشاط الشركات الدوليه عبر حدود الدول يعرضها لعديد من المؤثرات البيئية التى تخلق أو تمنع بعض فرص زياده أرباح المنشأه وذلك بسبب سياسات التسعير الداخلى ، ومن ناحيه أخرى ، فإن إختلاف الضرائب بين الدول ، نظام التعريف الجمركيه ، المنافسه ، معدلات التضخم ، قيمة العمله الاجنبيه ، القيود المفروضه على انتقال العمله ، المخاطر السياسيه ومصالح الشركاء فى الوحدات التابعه تعتبر اكثر العوامل التى تؤثر فى قرارات تسعير المنتجات المتداوله بين فروع الشركات الكبرى .

٢/٢/٨ / ١- الضرائب على الأرباح

يمكن تعظيم الارباح فى الشركه الدوليه ككل عن طريق تسعير التحويلات من البضائع والخدمات بأسعار مرتفعه بالنسبه للوحدات التابعه التى تقع فى دول ترتفع فيها معدلات الضريبه على الارباح ، حيث ان الاسعار المرتفعه سوف تؤدى الى تخفيض أرباح الوحده التابعه ومن ثم تخفيض الضرائب المفروضه على هذه الارباح .

وبالعكس يمكن تخفيض أسعار التحويلات الى الوحدات التى تقع فى دول تنخفض فيها معدلات الضريبه . فمثلا ، اذا كانت الشركة التابعه (س) تبيع ٥٠٠،٠٠٠ وحده من

السلعه التى تنتجها الى الشركة التابعه (ص) – والشركتان تخضعان لشركة قابضه واحده – بسعر ٦ جنيهات للوحده ووبفرض ان سعر البيع بالجمله فى سوق الشركة (ص) هو ١٢ جنيه للوحده ، فإن الارباح الاجماليه للمجموعه ككل (بعد استبعاد المبيعات والتكاليف المتبادله بين الوحدات) سوف تكون ١،١٤٤،٠٠٠ جنيه والضرائب ٧٥٦،٠٠٠ جنيه كما هو مبين فى الجدول التالى :

بيـــــان	شركة س	شركة ص	اجمالى
مبيعات	٣،٠٠٠،٠٠٠	٦،٠٠٠،٠٠٠	٦،٠٠٠،٠٠٠
– تكلفة البضاعة المباعه	٢،١٠٠،٠٠٠	×٣،٠٠٠،٠٠٠	٢،١٠٠،٠٠٠
هامش الربح	٩٠٠،٠٠٠	٣٠٠٠،٠٠٠	٣،٩٠٠،٠٠٠
– مصروفات التشغيل	٥٠٠،٠٠٠	١،٥٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠
صافى الدخل قبل الضريبه	٤٠٠،٠٠٠	١،٥٠٠،٠٠٠	١،٩٠٠،٠٠٠
الضريبه على الدخل (١٦،٥٪ &٤٦٪)	٦٦،٠٠٠	٦٩٠،٠٠٠	٧٥٦،٠٠٠
صافى الدخل بعد الضريبه	٣٣٤،٠٠٠	٨١٠،٠٠٠	١،١٤٤،٠٠٠

× على أساس سعر التحويل ٦ جنيه للوحده

وبما أن الضريبه على الدخل فى الدوله موطن الشركة (س) هى ١٦،٥ ٪ فقط فى مقابل ٤٦٪ نسبه الضريبه فى موطن الشركة (ص) ، فإن رفع سعر تحويل المنتج من ٦ جنيهات للوحده الى ٨،٥ جنيه للوحدة سوف يؤدى الى زياده اجمالى الارباح الى ١،٥١٢،٧٥٠ جنيه كما هو بين فى الجدول التالى : –

بيـــــام	شركة س	شركة ص	اجمالى
مبيعات	٤،٢٥٠،٠٠٠	٦،٠٠٠،٠٠٠	٦،٠٠٠،٠٠٠
– تكلفة البضاعة المباعه	٢،١٠٠،٠٠٠	٤،٢٥٠،٠٠٠	٢،١٠٠،٠٠٠
هامش الربح	٢،١٥٠،٠٠٠	١،٧٥٠،٠٠٠	٣،٩٠٠،٠٠٠
– مصروفات التشغيل	٥٠٠،٠٠٠	١،٥٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠
صافى الدخل قبل الضرائب	١،٦٥٠،٠٠٠	٢٥٠،٠٠٠	١،٩٠٠،٠٠٠
الضريبه على الدخل (١٦،٥٪ &٤٦٪)	٢٧٢،٢٥٠	١١٥،٠٠٠	٣٨٧،٢٥٠
صافى الدخل بعد الضريبه	١،٣٧٧،٧٥٠	١٣٥،٠٠٠	١،٥١٢،٧٥٠

ومن هذا المثال ، يتضح ان رفع سعر تحويل السلعه من الشركة (س) الى الشركة (ص) قد ادى الى زياده الدخل الخاضع للضريبه فى الشركة (س) وتخفيض الدخل الخاضع للضريبه فى الشركة (ص) بمقدار ١،٢٥٠،٠٠٠ جنيه . ونتيجة للفروق فى نسبه الضريبه بين البلدين بمقدار ٢٩،٥٪ ، فإن اجمالى الضريبه التى تدفعها الشركة القابضة عن اجمالى نشاطها قد انخفض بمقدار ٣٦٨,٧٥٠ جنيه . (١،٢٥٠،٠٠٠ × ٢٩,٥ ٪) ، ومن ثم إرتفع ربح المجموعة (بعد الضرائب)

ولكن ، هذه الطريقة للتعامل (مع إختلاف معدلات الضرائب فى الدول) ، غالبا ما تؤدى الى حدوث مشاكل لم تكن متوقعه عند إتخاذ قرار التسعير ، فالحكومات المختصه ، عندما تجد أنها تفقد جزء من ايرادات الضرائب نتيجة للتلاعب بأسعار تحويل المنتجات ، تعمل على اتخاذ بعض الاجراءات لمواجهه ذلك الموقف ، فمثلا ، فى الولايات المتحده ينص الباب رقم ٤٨٢ من قانون الضرائب على أنه :-

[فى حاله وجود شركتين أو أكثر تمتلكهما أو تتحكم فيهما (بطريقة مباشره أو غير مباشره) شركة أو منشأه واحده ، فإن الوزير المختص أو من ينوب عنه من حقه اعاده توزيع أو تقسيم اجمالى الدخل والمصروفات وما يرتبط بهما من اعفاءات أو مسموحات بين هذه الشركات ، وذلك اذا كان هذا التوزيع أو التقسيم يعتبر ضروريا لمنع مجالات تجنب دفع الضرائب المستحقة أو يؤدى الى بيان الربح الحقيقى لمجموعه الوحدات المشتركة .]

ومن ناحية أخرى ، فإن أسعار التحويل التى تهدف الى تخفيض الضرائب على مستوى المجموعه ككل غالبا ما تؤدى الى تضليل نظام الرقابه الداخليه فى الشركة الدوليه . فعندما يتم تقويم اداء الوحدات التابعه على أنها مراكز ربحيه مستقله ، فإن سياسات التسعير التى تؤدى الى قياس غير عادل للاداء سوف ينتج عنها تعارض الأهداف بين الوحدات التابعه وبين الشركة القابضه ككل . وبالاشاره الى المثال السابق ، فإنه طبقاً

لسياسه التسعير الثانيه ، سوف تكون أرباح الشركة التابعه (ص) أقل من أرباح الشركة التابعه الأخرى (س) . وبالرغم من هذه النتيجة ، فقد تكون الاداره فى الشركة (ص) أكثر إنتاجيه وأكثر كفاءه عنها فى الشركة (س) . ان الحكم على احدى الشركات التابعه بأنها أفضل أو أسوأ من شركه أخرى بناء على النتائج التى تظهرها القوائم الماليه فقط يعتبر حكم غير عادل ومن ثم تظهر الحاجة الى أنواع جديده من التقارير المحاسبيه التى تستخدم لاغراض الرقابه وتقويم الاداء بالاضافه الى التقارير التى تخدم الاهداف الضريبيه .

٢/٢/٢/٨ – الرسوم الجمركيه

التعريفة الجمركيه على الواردات أحد العوامل الاخرى التى تؤثر فى تحديد أسعار التحويل فى الشركات الدوليه . فالشركات التى تصدر جزء من انتاجها الى شركة أخرى تابعه فى دوله تفرض رسوم جمركيه عاليه على الواردات اليها يمكن أن تعمل على تخفيض ما تدفعه من رسوم بواسطه تخفيض اسعار المنتجات التى ترسل الى هذه الدوله ، وبالعكس . فقد يكون من المفيد للشركة المصدره أن تضع أسعار عاليه للمنتجات التى تبيعها الى الشركة التابعه التى تقع فى دوله تفرض رسوم جمركية منخفضه . وفى هذه الحاله ، يجب على الشركة الدوليه أن تقارن بين المنافع والاعباء التى سوف تترتب على تفاعل كل من الضرائب على الدخل مع الرسوم الجمركية . أولا ، سوف يكون على الشركة فى هذه الحاله أن تواجه أكثر من جهه من جهات فرض وتحصيل الضرائب ، وهما موظفى الجمارك فى الدوله المستورده بالاضافه الى مسئولى الضريبه على الدخل فى كل من الدوله المصدره والدوله المستورده .

ان دفع رسوم جمركية عاليه ، ومن ثم زياده التكاليف فى الشركة التابعه المستورده ، سوف يؤدى الى تخفيض الربح الخاضع للضريبه على الدخل وهذا طبعاً لا يسعد

المسئولين عن هذه الضريبه . ومن ناحيه أخرى ، فإن الشركة القابضة عليها أن تقارن بين العائد الناتج من دفع مبلغ قليل كضريبه على الدخل فى الدوله المستورده وما يقابله من سداد مبلغ كبير كضريبه جمركيه بالاضافة الى احتمال دفع مبلغ كبير كضريبه على الدخل فى الدوله المصدره ، والعكس صحيح .

٣/٢/٢/٨ - عوامل المنافسه .

قد تعمد الشركة القابضه الى توفير عناصر الانتاج للشركة التابعه عند بدايه تأسيسها بأسعار منخفضة ، وذلك حتى تستطيع المنافسه فى سوق الدوله الاجنبيه . هذا الدعم يمكن الغاءه تدريجيا كلما قوى مركز الوحده التابعه فى السوق . وبالمثل يمكن استخدام اسعار التحويل المنخفضة لحمايه الشركة التابعه من مخاطر المنافسه الاجنبيه المتزايده . أيضا تستخدم اسعار التحويل كوسيله لمساعده الشركة التابعه فى الحصول على التمويل محليا ، فيتم تسعير السلع والخدمات المحوله اليها بسعر منخفض وتحديد أسعار مرتفعه لما تنتجة من منتجات مما يؤدى الى زياده رقم الربح الظاهر فى قائمة الدخل وتدعيم المركز المالى .

وهنا أيضا يجب مقارنه المزايا التى تحصل عليها الشركة من اتخاذ مثل هذه السياسات مع الاثار العكسيه التى تترتب عليها . إن أسعار التحويل التى تؤثر على المنافسه يمكن أن تؤدى الى تدخل الحكومه فى الدوله المضيفه وتطبيق قوانين منع الاحتكار أو يعمد المنافسون للشركة فى السوق المحلى الى إتخاذ سياسات سعريه جديده بغرض الانتقام . أيضا ، هذه السياسات تؤدى إلى إعتماد مديرى الشركة التابعه على الشركة القابضه فى تدعيم المركز التنافسى بدلا من الاعتماد على أنفسهم فى اتخاذ الاجراءات واتباع السياسات التى تقوى مركز الشركة التابعه فى السوق المحلى . ولذلك يجب الاهتمام بالآثار التى تترتب على مثل هذه السياسات فى الاجل الطويل .

٤/٢/٢/٨ – المخاطر البيئية

ان المخاطر التى تترتب على تضخم الاسعار قد تستدعى استخدام أسعار التحويل كوسيله لمواجهة هذه المخاطر . وبما أن التضخم يؤدى الى انخفاض القوه الشرائية للاصول النقديه التى تمتلكها الشركة ، فإنه يمكن رفع أسعار السلع والخدمات المحوله الى أى شركة تابعه تقع فى دوله ذات إقتصاد يعانى من التضخم . بهذه الطريقة يمكن سحب اكبر مبلغ من النقديه من هذه الشركة وتخفيض حجم الاصول النقديه المعرضه لانخفاض القيمة . ومن ناحيه أخرى ، فإن العجز فى ميزان المدفوعات فى الدوله المضيفه للشركة التابعه قد يدفع الحكومه الى تخفيض قيمة العمله المحليه بالنسبه للعملات الأخرى أو وضع بعض القيود على تحويل أرباح الشركات الاجنبيه العامله فى الدوله أو كلاهما معا . أيضا ، يمكن التغلب على هذه القيود بواسطه رفع أسعار السلع والخدمات التى تقدم لهذه الشركات التابعه ، وبذلك يمكن تحويل أو إنتقال النقديه (الفرق بين السعر العادل والسعر المرتفع) قبل ان تنخفض قيمتها أو للتحايل على قيود تحويل النقد الاجنبى إلى الخارج .

من ناحيه أخرى ، من الممكن استخدام أسعار التحويل المرتفعه لتقليل درجة تعرض الفرع الاجنبى لمخاطر التأميم والمصادره بواسطه حكومه الدوله المضيفه . إن أسعار التحويل العاليه على واردات الشركة التابعه (من الشركة القابضه أو احدى الشركات التابعه الاخرى) سوف تؤدى الى إبتعاد جزء من الاصول عن مخاطر المصادره وفى نفس الوقت فإن التسعير المنخفض لصادرات الشركة التابعه سوف يؤدى الى تحويل الاصول المعرضه للمصادره الى الخارج .

ولكن ، سياسات التسعير هذه لها مخاطرها أيضا ، إن وضع أسعار مرتفعه على الصادرات الى الشركات التابعه المعرضه لمخاطر التضخم أو المصادره سوف يؤدى الى

زياده الارباح الخاضعه للضريبه فى الشركه القابضه ، ومع ارتفاع معدلات الضرائب على الدخل ، سوف تتكبد الشركة ككل مبالغ كبيره فى صوره ضرائب . أى أن المزايا التى سوف تنتج من التلاعب فى اسعار التحويل يجب أن تكون اكبر من الاعباء التى تتمثل فى دفع ضرائب عاليه . ومن ناحيه أخرى ، ما تأثير هذا التلاعب (فى أسعار السلع والخدمات المصدره الي أو المستورده من الدوله المضيفه) على العلاقات مع حكومة هذه الدوله ؟ يجب على الشركة القابضة (واضعى سياسات التسعير) المحافظه على العلاقات الطيبه مع حكومات الدول المضيفة حتى لا تتعرض الاستثمارات فى الشركات التابعه لمخاطر أكبر مما كان متوقع .

٥/٢/٢/٨ دور المحاسب فى تحديد أسعار التحويل

يمكن للمحاسب أن يلعب دوراً هاما فى تحديد أسعار تحويل السلع والخدمات بين الشركة القابضه وشركاتها التابعه يجب على المحاسب أن يجد ويستخدم الاساليب التى تمكنه من قياس قيمة وأهميه كل عامل من العوامل السابقه عند اخذها فى الاعتبار لتحديد السعر . ومن ثم يستطيع تحديد صافى العائد أو صافى العبء الذى تتحمله الشركة نتيجة للتأثير على أسعار التحويل . ومع تعدد وتشابك هذه العوامل وتعدد الاستثمارات فى الدول المختلفه وكل دوله لها ظروفها الخاصه بها فلن يكون ذلك عملا سهلا حيث يجب على المحاسب ان يكون له نظره شامله تأخذ فى الاعتبار جميع أنشطه الشركة على المستوى الدولى .

٣/٢/٨ – الطرق المستخدمة لتحديد أسعار التحويل

يوجد عده طرق لتسعير الصفقات من السلع والخدمات التى تنتقل بين الاقسام المختلفة للشركة الواحده ، ويمكن تقسيم هذه الطرق أو الاساليب الى : –

١- أسلوب التسعير الذى يعتمد على سعر السوق

٢- طرق التسعير التى تعتمد على التكلفه

٣- أسلوب التسعير الذى يعتمد على التفاوض بين أطراف العمليه

٤- التسعير الثنائى

١/٣/٢/٨ : سعر السوق

فى حاله توافر سوق خارجى للسلعة محل التبادل فإن سعر السوق يعتبر السعر الامثل لتحديد اسعار التحويلات والصفقات المتبادله بين الاطراف المختلفه للشركة . ولكن يجب توافر عدد من الشروط (بالاضافة الى وجود سوق خارجى) الأخرى حتى يمكن استخدام سعر السوق . من هذه الشروط ان يتمتع سوق السلعه بظروف المنافسه الكامله ، أى أن يسود سعر بيع واحد للسلعه ، ولا يتأثر هذا السعر بالكميه المعروضه للبيع أو المطلوبه للشراء ولا يكون لعناصر المصروفات الاخرى أى تأثير على هذا السعر . أيضا ، يجب ان يتوافر لكل من الوحده البائعه والوحده المشتريه حريه التعامل مع السوق الخارجى بدلا من التعامل مع الاقسام الداخليه .

إن استخدام السوق فى تحديد اسعار السلع والخدمات المتبادله بين الوحدات التابعه لشركة قابضه واحده يوفر المزايا التاليه :

(أ) - ان ربحيه كل وحده تعتمد على قدرتها على التعامل مع السوق الخارجى وليس للنظام العام للمنشأه ككل أى دخل فيها . ومن ثم ، يتحقق الاستغلال الافضل للموارد والامكانيات الاقتصاديه فى المنشأه . حيث تتجة هذه الموارد الى مواقع الاستثمار التى تحقق أعلى ربحيه .

(ب) ان استخدام سعر السوق كأساس للتسعير يعتبر اساس موضوعى لا يتأثر

بالأهواء الشخصيه للافراد الذين لهم مصلحه خاصه فى حساب الربح . اى ان سعر السوق

× يمد الاداره بمقاييس موضوعيه لتقويم أداء الوحدات التابعه

× يكون مقبولا من قبل السلطات الضريبيه والجمركيه فى كل من الشركة القابضه والدوله المضيفة للشركة التابعه بإعتبارها أسعار نتيجة لتضافر عوامل خارج نطاق تحكم إداره الشركة

(جـ) إن أسعار السوق تمثل حافز لزياده الكفايه الانتاجيه ، وهذا يرجع الى ان الوحده المشتريه لا تتحمل بالاعباء الناتجة عن الاسراف وعدم الكفايه فى الوحده المنتجة . ومن ثم يحث مديرى الوحدات الفرعيه على اداره مراكز الربحية باقصى كفاءه ممكنه.

(د) ان استخدام أسعار السوق يؤكد الاستقلال الفعلى بين الشركات التابعه حيث تجرى ادارتها كما لو كانت وحدات مستقله .

وبالرغم من أن سعر السوق يعتبر من أفضل الاسس لتسعير الصفقات المتبادله بين الوحدات التابعه لإدارة واحده فإنه يوجد عدد من المشاكل والصعوبات فى سبيل استخدام سعر السوق كاساس لتسعير هذه التحويلات .ومن هذه الصعوبات ما يلى : -

أ- نادرا ما يوجد سوق حقيقى للمنتجات الوسيطه التى يتم تبادلها بين الوحدات التابعه لاداره واحده ، وخاصه اذا كانت هذه المنتجات بضاعه غير تامه الصنع أو براءه إختراع أو بضائع تامه الصنع تحتكر الشركة انتاجها وتوزيعها

ب- حتى فى حاله وجود سوق حقيقى فإنه نادرا ما يتمتع بصفه المنافسه الكامله . فقد يكون للمنتج محل التبادل مواصفات خاصه تميزه عن المنتجات الاخرى المماثله .

جـ – قد توجد بعض العوامل التى تحد من صلاحيه سعر السوق لاغراض التسعير. مثل الخصم الذى يمنح لبعض العملاء فى ظروف معينه . ومن ناحيه اخرى . فإن السعر النهائى يختلف طبقاً لشروط البيع (نقدا أو بالاجل) والتسليم وخدمة ما بعد البيع وهى عوامل رئيسيه فى إتمام الصفقة .

د– عاده ما يختلف سعر البيع في حاله التوريد لعقود طويله الاجل عن التوريد لعقود قصيره الأجل أو صفقات فرديه .

هـ– ان استخدام أسعار السوق كاساس لتسعير المنتجات والخدمات بين الشركات التابعه يحد من قدره الشركة الدوليه على المناوره بواسطة الاسعار لتحقيق أهداف معينه أو للتغلب على بعض العوامل الخاصه .

٢/٣/٢/٨ : طرق التسعير التى تعتمد على التكلفه :

يرى البعض أن تسعير البضائع والخدمات المتبادله بين الوحدات التابعه لاداره واحده يجب أن يكون على أساس تكلفة إنتاج هذا المنتج أو هذه الخدمة ، حيث ان هذا الاساس يتسم بالبساطه وأنه غير مكلف لأن النظام المحاسبى يوفر بيانات التكاليف بشكل روتينى . أيضا ، فإن أساس التكلفة يمثل الاختيار العملى حينما لا توجد اسواق للسلع او الخدمات المتبادله ، ويتفرع من أساس التكلفة عده طرق أهمها : –

أ – طريقة إجمالى التكلفة .

تعتمد هذه الطريقة على ان سعر البضاعه المحوله من وحده تابعه الى وحده أخرى تخضع لنفس التنظيم الادارى يجب ان يتحدد بناء على إجمالى تكلفة هذه البضاعه ، واجمالى التكلفة هنا يشتمل على كل من التكاليف المباشره وغير المباشـــــره (المتغيره

والثابته) ، سواء كانت تكاليف صناعيه أو غير صناعيه مثل مصروفات التسويق واعباء البحوث والتنمية والمصروفات الاداريه العامه . ويلاحظ أيضا أن اجمالى التكلفة قد يكون التكلفة الفعليه (التاريخية) للانتاج أو التكلفة المعياريه لنفس الكميه من المنتج وان كان من المفضل استخدام التكاليف المعياريه حتى لا تتحمل الشركة المستورده أى اعباء ناتجة عن سوء الاداره وعدم الكفاءه فى اداره العمليه الانتاجيه فى الشركة المصدره .

ان استخدام اجمالى التكلفة كأساس لتسعير السلع والخدمات التى تنتقل من وحدة الى اخرى داخل الشركة الدوليه يؤدى الى عدم تحقيق الشركة البائعه أى ربح حيث أن سعر البيع يغطى التكلفة الكليه للانتاج فقط . هذا بالاضافه الى الاعتراضات التاليه

١- إن السلطات الضريبيه فى بلد الوحده المصدره لن توافق على إستخدام إجمالى التكلفة لتسعير المبيعات (وخصوصا اذا كانت هذه هى المبيعات الوحيده التى تقوم بها الشركة) لأنه لا يؤدى إلى تحقيق أى أرباح يمكن أن تخضع للضريبه على الدخل . والعكس فى الشركة المستورده حيث يؤدى الى زياده الارباح الخاضعه للضريبه على الدخل .

٢- إن طريقة إجمالى التكلفة تؤدى الى عدم تحقيق الوحده المصدره لأى أرباح ، من ثم لا يمكن ان تعامل كمركز ربحيه مستقل لاغراض تقييم الاداء .

٣- لا يوجد اتفاق على الطريقة المثلى لتوزيع وتحميل المنتج بنصيبه من التكاليف الثابته (غير المباشره) الصناعيه والتسويقه والاداريه .

ب- طريقة اجمالى التكلفة زائد نسبه معينه كهامش للربح

للتغلب على مشكله عدم تحقيق الوحده المصدره لاى أرباح نتيجة لعمليات التصدير الى الوحدات التابعه رؤى أنه من الملائم إضافه نسبه مئويه معينه من التكلفة كهامش ربح يضاف الى اجمالى التكلفة (فعليه أو معياريه) لتحديد سعر المنتج الذى يتم تصديره .

هذا الاسلوب يفيد كثيرا فى حالات السلع نصف المصنعه . وجدير بالذكر ان قانون

الضرائب الامريكى فى الماده ٤٨٢ يقترح استخدام هذه الطريقة اذا كانت السلعه موضوع التعامل لا يوجد لها سوق خارجي يمكن على أساسه تحديد السعر العادل للسلعه .

ولكن بالرغم من ان هذه الطريقة تتغلب على العيب الرئيسى فى الطريقة السابقه إلا أن لها عيوبها الخاصه بها ومن أهم هذه العيوب : -

١- لا تقدم الحافز لاداره الشركة المصدره على رفع الكفايه الانتاجيه طالما كل عوامل الاسراف والضياع يتم حسابها ضمن التكلفة الاجماليه وتحمل على الوحده المستورده كأحد مكونات سعر السلعه موضوع التبادل .

٢- مازالت مشكلة تحديد معدلات تحميل التكاليف الثابته والمصروفات المشتركه بلا حل .

٣- لا يوجد اتفاق على مقدار النسبه المئويه التى تمثل عائد مناسب للشركة البائعه .

وبالاضافه الى هاتين الطريقتين (طريقه اجمالى التكلفة وطريقة التكلفة زائد هامش للربح) يوجد طرق اخرى مثل طريقه التكاليف المباشره (أو المتغيره) وطريقة التكاليف المستغله وغيرها من الطرق . ولكن هذه الطرق لا تصلح لتحديد أسعار تحويل السلع والخدمات بين الوحدات التابعه ، حيث بعضها لا يسمح بتحقيق أرباح فى الشركة المصدره والبعض الآخر لا يؤدى الى استرداد جزء كبير من التكاليف مما لن توافق عليه السلطات الضريبيه فى الدوله المصدره .

ومن أهم عيوب التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل ، إمكانيه اتخاذ قرارات قد تكون فى صالح احدى الوحدات ولكنها ليست فى صالح المجموعه ككل كما يتضح من المثال التالى . بفرض ان الشركة التابعه (س) تمد احدى الشركات التابعه الاخرى (ص) بأحد اجزاء المنتج بحيث تحدد السعر طبقا للتكلفة المعياريه بـ ١٥ جنيه للوحده ، شاملا تحميل الوحده بنصيبها من التكاليف الاضافيه الثابته بمعدل ٦ جنيه للوحده . وحاليا تعمل كل من شركة (س) و (ص) عند مستوى أقل من الطاقه التشغيليه القصوى (أى يوجد طاقة

عاطله) . وتتحمل الشركة (ص) تكاليف إضافيه لاستكمال وتسويق السلعه ٥ جنيه للوحده . بفرض ان سعر البيع هو ١٩ جنيه للوحده تامه الصنع . وفى نفس الوقت يوجد مورد خارجى على استعداد لتوريد هذا الجزء نصف المصنع الى شركة (ص) بسعر ١٣ جنيه للوحده . فى هذه الحاله سوف نجد انه من الافضل للشركة (ص) شراء الجزء من المورد الخارجى بدلا من الشركة التابعه الاخرى لأن ذلك سوف يحول خسائرها الى أرباح كما يظهر فى الجدول التالى : –

بيـــــــان	المورد الخارجى جنيه للوحده	الشـــراء مـن ص جـنيـه لـلـوحـده
ايراد المبيعات	١٩	١٩
تكاليف الانتاج		
سعر التحويل من ص		(١٥)
سعر الشراء من المورد الخارجى	(١٣)	
التكاليف الاضافيه فى (ص)	(٥)	(٥)
الربح (أو الخساره)	٢	(١)

نلاحظ فى هذا المثال ، ان التكاليف الثابته فى شركة (س) ، سواء كانت فعليه أو معياريه ، قد تحولت الى تكلفه متغيره بالنسبه لشركة (ص) ، مما أدى الى إتخاذ قرار ليس فى صالح المجموعه ككل وهو عدم الشراء من الشركة (س) وزياده حجم الطاقة العاطله . ولكن سوف يكون من مصلحة المنشأه ككل اذا اشترت الشركة (ص) احتياجاتها من الشركة (س) بدلا من المورد الخارجى ، مما يؤدى الى تحقيق أرباح للمجموعة ككل مقدارها ٤ جنيه للوحدة كما يظهر فى الجدول التالى : –

بيـــــــــان	الشـــراء مـن ص جنـيه للــوحــده		المورد الخارجى جنـيه للـــوحـــده	
ايراد المبيعات		١٩		١٩
تكاليف الانتاج				
فى الشركه (س)	٩			
عند الشراء من المورد الخارجى			١٣	
تكاليف اضافيه فى (ص)	٥		٥	
		١٤		١٨
صافى الربح (أو الخساره)		٥		١

فيمكن تلخيصها فيما يلى : –

١– سهوله التطبيق

٢– تعتمد على بيانات التكاليف التى تتوافر بشكل روتينى ، اى لا تحتاج لمزيد من الوقت أو الجهد

٣– من السهل تبريرها أمام السلطات الضريبيه

٤– تساعد على تجنب الخلافات التى تنشأ نتيجة لتحديد السعر بشكل جزافى

٥– تمنح المنشأه الدوليه مجالا واسعا للمناوره واستخدام اسعار تحويل المنتجات لتحقيق الاهداف الخاصه .

٣/٣/٢/٨ : السعر التفاوضى

يستند هذا الاسلوب على إن العلاقه بين الشركات التابعه يجب أن تكون هى العلاقه السائده بين بائع ومشترى مستقل . فمن حق البائع أن يرفض البيع لشركة تابعه اذا ظهر له مشترى يدفع سعر أعلى ، وكذلك من حق المشترى ان يرفض الشراء اذا ظهر له بائع يبيع بسعر أقل . وفى ضوء ذلك ، يتم التفاوض بين مديرى الشركات التابعه والقابضه

لتحديد اسعار السلع والخدمات المتبادله بينهم متخذين أسعار السوق الخارجى كنقطه بدايه . أى يتم تعديل سعر السوق بما يتلائم مع نوع العلاقه بين أطراف العمليه وظروف العمليه .

وحتى يمكن استخدام هذا الاسلوب يجب توافر البيانات التاليه : –

١– أن يكون للمنتج سوق خارجى

٢– ان تتوافر المعلومات الكافيه عن مصادر التوريد والاسواق البديله والاسعار السائده فى السوق

٣– ان تتمتع كل من الوحدات البائعه والمشتريه بالحريه الكامله فى البيع إلى والشراء من خارج الشركة

٤– ان توافق الاداره المركزيه للشركة القابضه على اسلوب التفاوض لتحديد السعر أما المزايا التى يحققها التسعير على أساس نتائج المفاوضه فهى : –

١– يوفر لمديرى الوحدات التابعه ظروف المنافسه التى تتيح لهم العمل كما لو كانوا شركات مستقله وما يترتب على ذلك من حوافز .

٢– يؤدى الى تجنب الكثير من المشاكل الناتجة عن استخدام أسعار السوق فى تسعير التحويلات ، حيث يتم تعديل اسعار السوق طبقا للوفورات الناتجة من التعامل الداخلى بدلا من التعامل مع الاطراف الخارجيه

وبالنسب لعيوب السعر التفاوضى فهى :–

١– صعوبه توافر الشروط الاربعه السابقه

٢– قد تأخذ عمليه المساومه وقتا وجهدا كبيرين من مديرى الوحدات التابعه وخاصه اذا أخذنا فى الاعتبار ان الشركات التابعه توجد فى أكثر من دوله

٣– يتحدد السعر بناء على درجة إصرار وقوه المدير التفاوضيه وليس على أساس

السعر العادل

٤- فى بعض الحالات قد لا يوجد اسواق خارجية للمنتجات بحيث تتخذ اسعارها نقطه بدايه لعمليه التفاوض . أيضا لا يمكن الشراء الا داخليا حين تعتمد احدى الشركات التابعه على شركه تابعه أخرى من حيث المواصفات الفنيه ومستوى الجوده أو ضمان التوريد فى الوقت المناسب أو يكون لأسرار الانتاج دورا هاما فى تحديد الموردين .

٤/٣/٢/٨ : السعر الثنائى

ومعنى هذا استخدام سعرين لتحديد قيمة المنتج موضع التبادل بين الشركات التابعه ، أحد السعرين يمثل سعر البيع بالنسبه للشركة المصدره والسعر الآخر يمثل سعر الشراء للوحده المستورده . ويمكن تحديد هذين السعرين بطريقة مختلفة . فمثلا . يمكن تحديد سعر البيع بما يعادل سعر السوق أو إجمالى التكلفة أيهما أكبر ، بينما يتحدد سعر الشراء بما يعادل إجمالى التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل ، أو يمكن إستخدام اى طريقة أخرى لتحديد كل من سعر البيع وسعر الشراء

مزايا التسعير الثنائى

١- التسعير الثنائى يوفر أساسا سليما لتقويم اداء مديرى الوحدات التابعه ، حيث يضمن تقييم اداء كل من البائع والمشترى على أساس عادل

٢- التسعير الثنائى يحافظ على استقلال الوحدات الفرعيه كما يؤدى الى إتخاذ قرارات سليمة على مستوى المنشأه ككل .

٣- يؤدى الى إتخاذ قرارات سليمة متعلقه بالاجل القصير حيث معظم هذه القرارات يعتمد على التكلفة المتغيره .

اما عيوب هذا النظام فهى تنحصر فى : -

١- ان كل من الوحدات الفرعيه التابعه قد تحقق ربحا بينما قد تحقق المنشأه ككل خسائر .

٢- هذا النظام يؤدى الى حصول الوحده البائعه على سعر مرتفع يغطى جميع التكاليف بما فيها من ضياع وإسراف مما لا يكون حافزا على تشديد الرقابه على التكاليف

من العرض السابق لاساليب تسعير المنتجات المتبادله بين الفروع الاجنبيه للشركة القابضه يتضح أنها تنحصر فى أسلوبين رئيسيين : اجمالى التكلفة أو سعر السوق مع بعض التعديلات فى كل منهما ، ويخضع اختيار اى من هذه الطرق لاهداف واستراتيجيه الشركة القابضه ومدى توافر بيانات السوق أو التكلفة .

٤/٢/٨ ملخص

١- تتأثر اسعار تحويل المنتجات والخدمات بين الفروع التى تقع فى دول مختلفه ويخضع لاداره واحده بالعديد من العوامل

٢- ومن العوامل التى تؤثر فى تحديد اسعار هذه التحويلات : -

أ- الضرائب على الدخل سواء فى دوله الشركة القابضه أو فى الدول التى تقع فيها الشركات التابعه .

ب- أيضا الرسوم الجمركيه على الواردات والصادرات فى الدول المختلفة تؤثر فى تسعير البضائع والخدمات التى يتم تبادلها بين الوحدات وبعضها البعض.

جـ - وتلعب المنافسه فى دوله ما دورا كبيرا فى تحديد اسعار المنتجات المحول اليها أو منها .

د- أيضا العوامل السياسيه والاقتصاديه والاجتماعيه يمكن ان يكون لها دور مؤثر فى تحديد اسعار تحويل السلع والخدمات من دوله الى أخرى .

٣- فى جميع الاحوال يجب ان يساعد نظام تسعير التحويلات بين الفروع المختلفة على تحقيق عده أهداف أهمها : -

أ - تحقيق الاستخدام والتوزيع الامثل للموارد المتاحه داخل الشركة (الوحده القابضه والوحدات التابعه لها)

ب- توفير الحافز لمديرى الوحدات الفرعيه لاداره مراكز الربحيه الخاضعه لهم بما يحقق اكبر كفايه ممكنه

جـ- أن تساعد فى الرقابه وتقييم الاداء فى الوحدات الفرعيه على اسس سليمة

٤- يوجد أكثر من طريقة لتسعير التحويلات بين الفروع منها :-

أ - استخدام سعر السوق للمنتج موضوع التبادل كأساس لسعر التحويل .

ب- الاعتماد على التكلفة كأساس لتحديد السعر ، فيمكن استخدام التكلفة الكليه للانتاج أو التكلفه الكليه مضافا اليها نسبه معينه كهامش للربح أو الاعتماد على التكلفة المعياريه للمنتج .

جـ- أيضا يمكن استخدام سعر السوق أو أى من اسس التكلفة كأساس للتفاوض بين مديرى الوحدات المختصه لتحديد السعر الامثل للمنتج أو الخدمة

د- ومن الآراء الأخرى إستخدام سعرين مختلفين لتسعير المنتج الذى يتم تحويله من وحده الى أخرى حيث يمثل أحد السعرين « سعر البيع » للوحده المحول منها ويمكن ان يعتمد مثلا على سعر السوق ، والسعر الآخر يمثل « سعر الشراء » للوحده المحول اليها ويعتمد على سعر السوق معدلا بمقدار الوفورات التى تترتب على التحويل الداخلى أو سعر التكلفة سواء إجماليه أو معياريه .

٥/٢/٨ أسئله

١- احدى الشركات القابضه لها شركتان تابعتان فى دولتى (س) و (ص) دوله (س) تفرض ضرائب على أرباح الشركات بمعدل ٤٨٪ من صافى الربح بينما دوله (ص) تفرض ضرائب مقدارها ٥٢٪ اذكر بعض الاسباب التى قد تؤدى الى إن الضريبه الفعليه فى دوله (ص) تكون أقل منها فى دوله (س) .

٢-يثير موضوع أسعار التحويل الدوليه كثير من الاهتمام لدى عديد من الاطراف اذكر بعض النواحى التى تهم كل من الفئات التاليه بالنسبه لهذا الموضوع :-

أ - حقوق الاقليه الوطنيه فى شركة تابعه لشركة أجنبيه

ب- السلطات الضريبيه الاجنبيه

جـ- السلطات الضريبيه المحليه

د. مديرى الوحده التابعه

هـ - مديرى الشركة القابضه

٣- اذكر الطرق المختلفة لتسعير السلع والخدمات التى يتم تبادلها بين الوحدات الفرعيه مع شرح مزايا وعيوب كل منها .

الوحده التاسعه

الضرائب على الشركات الدوليه

١/٩ الهدف

تهدف هذه الوحده الى مناقشه معايير فرص الضرائب بوجة عام وتأثير ذلك على الشركات الدوليه تم مناقشه العوامل الضريبيه التى تتعرض لها الشركة التى تعمل على نطاق دولى .

٢/٩ المحتويات

١/٢/٩ مقدمه

تعتبر النظم الضريبيه فى الدول المختلفة من أهم العوامل التى تؤثر على قرار المنشأه عند التخطيط لتأسيس فروع أو ممارسه النشاط فى الدول الاجنبيه . ومن أمثله القرارات التى تتأثر بالنظم الضريبيه السائده فى الدول الاجنبيه قرار تحديد أفضل مكان (دوله) للتوسع والاستثمار الجديد ، أيضا تحديد أفضل السياسات التسويقية ، وتحديد نوع الملكية (فردية / مشتريكة) ، وتحديد أنسب الطرق لتمويل الفروع الاجنبيه ، تم تسعير السلع والخدمات التى يتم تحويلها أو انتقالها بين الشركات والفروع التابعه .

وحيث أن كل دوله لها نظامها الضريبى الخاص بها ، فإن المدير المالى للشركة القابضة التى تمارس نشاطها على المستوى الدولى يجب ان يكون قادراً على التعامل مع عديد من القواعد الضريبيه الخاصه بالضرائب على الدخل أو غيرها من الضرائب سواء فى داخل دوله المركز الرئيسى أو الدول التى بها فروع ووحدات تابعه . ومن ناحية أخرى فإن التخطيط السليم للاستفاده من المزايا التى توفرها النظم الضريبيه فى الدول المختلفة يمكن ان يؤدى الى زيادة فاعلية إداره التدفقات النقديه وزياده صافى الربح على مستوى المنشأه الدوليه ككل .

٢/٢/٩ معايير فرض الضريبه على الدخل .

يوجد معياران رئيسيان لفرض الضريبه على الدخل هما : -

١- معيار الاقليمية .

٢- معيار العالميه

١/٢/٢/٩ معيار الاقليميه

طبقا لمعيار الاقليميه ترى الدوله ان من حقها فرض الضرائب على الدخل الذى يتحقق داخلها أو داخل حدودها الاقليميه ، بصرف النظر عن جنسيه الممول أو محل إقامته الدائم .

هذا المعيار يستند الى مبدأ التبعيه الاقتصاديه ، أذ لا يهتم بجنسيه الممول أو محل إقامته الدائم ومن ثم لا تفرض الضريبه على الأرباح التى يكون مصدرها شركات تعمل خارج حدود الدوله حتى لو كانت هذه المنشآت مملوكة لمواطنين لهذه الدوله أو هى محل إقامتهم الدائم .

وبناء على ذلك ، فإن الشركة القابضه التى لها فروع تابعه فى دول متعدده ، يمكن ان يخضع كل فرع أو شركة تابعه للضريبه فى الدوله محل النشاط ، فإذا كانت الدوله موطن الشركة القابضه تطبق هذا المعيار أيضا ، فإن الارباح التى تحصل عليها الشركة القابضه من فروعها التابعه لا تخضع للضريبه مره ثانيه فى دوله المركز الرئيسى .

٢/٢/٢/٩ : معيار عالميه الضريبه .

يستند هذا المعيار على حق الدوله فى فرض الضرائب على الارباح التى تتحقق خارج حدودها الاقليمية إذا تحقق هذا الربح فى شركة تابعه لشركة قابضة مركزها الرئيسى داخل هذه الدوله .

هذا المعيار يأخذ بمبدأ التعبئة السياسية ، حيث يعتمد على جنسيه الممول أو محل إقامته الدائم كأساس لفرض الضريبه حتى لو تحقق الربح بالخارج . ولكن ، نظرا لصعوبه تحصيل الضريبه عند تحقيق الربح بالخارج ، فإن الدوله تنتظر حتى يتم تحويل هذه الارباح اليها (أى الى الشركة القابضة) فى صوره توزيعات على الاسهم أو فوائد ثم تفرض عليها الضريبه . ونلاحظ ان تطبيق هذا المعيار يؤدى الى الازدواج الضريبى

فالشركة التابعه التى تقع فى بلد اجنبى سوف تدفع ضرائب على أرباحها التى تحققت داخل هذا البلد ، ثم تخضع هذه الارباح للضرائب مره ثانيه عندما يتم تحويلها الى دوله المركز الرئيسى ضمن ارباح الشركة القابضة .

وتحاول معظم الدول التى تأخذ بهذا المعيار التخفيف من آثاره (من حيث الازدواج الضريبى) بطرق عديده ، مثل اعفاء الارباح التى سبق ان خضعت للضريبه فى دوله أجنبيه من الخضوع مره ثانيه للضريبه فى بلد الموطن أو اعتبار الضريبه التى تدفع فى دوله أجنبيه احد المصروفات التى يمكن أن تحمل على حساب الارباح والخسائر للشركة القابضه للوصول الى رقم الربح الخاضع للضريبه فى الدوله الموطن .

٣/٢/٩ العبء الضريبى للشركات الدوليه .

يوجد العديد من العوامل التى تؤثر فى مقدار الضرائب التى تدفها الشركة الدوليه . هذه العوامل يجب دراستها وأخذها فى الاعتبار عند التخطيط واتخاذ القرارات الاقتصاديه المختلفة بما يؤدى الى تخفيف العبء الضريبى على الشركة هذه العوامل تشمل : –

١– انواع الضرائب التى تخضع لها الشركة ككل

٢– معدلات الضريبه وقواعد حساب الربح الخاضع للضريبه

٣– الاتفاقيات الضريبيه

٤– الاعفاءات الضريبيه

١/٣/٢/٩ – أنوع الضرائب

تواجة الشركة الدوليه التى يغطى نشاطها عده دول العديد من الضرائب المباشره والضرائب غير المباشره . وتشمل الضرائب المباشره : الضريبة على الدخل والضريبه على الارباح الرأسماليه . أما الضرائب غير المباشره فهى : الضريبه على الانتاج أو المبيعات ،

والضريبه على القيمه المضافه Value-added Tax ، وضريبه الحدود Border Tax ، والضريبه على توزيعات الارباح ، وفيما يلى شرح موجز لهذه الضرائب .

أ – الضريبه على صافى الربح .

الضريبه على صافى الربح هى أكثر أنواع الضرائب استخداما على المستوى الدولى . ففى الولايات المتحده الامريكية تمثل الضريبه على الدخل (دخل الافراد والشركات) المصدر الرئيسى للإيرادات الحكوميه ، أما فى الدول الناميه ، حيث ينخفض متوسط دخل الفرد ، فإن الضرائب على دخول الأفراد لا تمثل مصدر رئيسى للإيرادات الحكومية ، أما الضريبه على أرباح الشركات العامله فى هذه الدوله فتمثل الجزء الاكبر من الموارد الحكوميه .

ب– الضريبه على الانتاج أو الضريبه على المبيعات

تفرض هذه الضريبه على اجمالى قيمة المبيعات فى واحده أو أكثر من مراحل إنتقال السلعه من المنتج الى المستهلك ، ففى كندا ، تفرض هذه الضريبه على السلع تامه الصنع ، أما فى انجلترا ، فتفرض عند البيع بالجملة ، وفى الولايات المتحدة الامريكية تفرض الضريبه عند البيع الى المستهلك . أما فى المانيا ، فنفرض الضريبه فى جميع مراحل الانتاج والبيع مما يؤدى الى تضخم سعر البيع النهائى للسلعه .

حـ– الضريبه على القيمة المضافه

تفرض هذه الضريبه فى كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع ، ولكن على القيمة المضافه للإنتاج خلال كل مرحلة ، فمثلا ، اذا اشترى تاجر تجزئه بضاعة قيمتها ٥٠٠،٠٠٠ جنيه من تاجر الجمله ثم باعها مقابل ٦٠٠،٠٠٠ جنيه فإن القيمة المضافة هنا هى ١٠٠،٠٠٠ جنيه وتمثل المبلغ الخاضع للضريبه ، ويختلف معدل الضريبه على القيمة المضافة من دوله لأخرى وأيضا من سلعه لأخرى .

د. ضريبه الحدود

تهدف هذه الضريبه (مثل الضريبه على الواردات) الى المحافظه على المركز التنافسى للسلع المحليه فى مواجهه السلع المستورده ومن ثم فمن المعتاد ان الضريبه المفروضه على الواردات تساوى أو تكون أكبر من الرسوم والضرائب غير المباشره التى تفرض على السلع المنتجة محليا .

هـ – الضرائب على الارباح الموزعه .

تفرض الحكومات المختلفة الضرائب على توزيعات الارباح وفوائد القروض المدفوعه للمستثمر ، سواء المحلى أو الاجنبى . مثلا اذا امتلك شخص (وطنى أو أجنبى) عدد من أسهم إحدى الشركات فعند توزيع الارباح على هذه الشركات ، يحصل المستخدم على ٨٥٪ فقط من مقدار الربح المقرر لهذه الاسهم أما الـ ١٥٪ الباقيه فهى الضريبه على توزيعات الارباح والتى تحجز من المنبع (لدى الشركة) وتورد مباشره للجهات المختصه بتحصيل هذه الضريبه . ولأن هذا النوع من الضرائب يمكن ان يؤثر سلبيا على الاستثمارات الاجنبيه ، فعاده ما تدخل الدول فى اتفاقيات ثنائية للمعامله بالمثل أو الإعفاء من الضريبة .

٢/٣/٢/٩ معدلات الضريبه وقواعد حساب الربح الخاضع للضريبه .

ان اختلاف معدلات الضريبه بين الدول تعتبر من العوامل التى تؤثر فى القرارات المتعلقة بالنشاط على المستوى الدولى . مثلا فى الولايات المتحده الامريكية يبلغ معدل الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه ٤٦٪ بينما فى برمودا لايوجد ضريبه على أرباح الشركات وفى الهند تصل النسبه الى ٦٠٪ من صافى الربح . أيضا تختلف الدول فى تعريف صافى الدخل الخاضع للضريبه ، بالاضافه الى الاختلاف حول ما يمثل القيمة الصحيحه لعناصر

المصروفات التى تخصم من الايرادات للوصول الى صافى الدخل الخاضع للضريبه . ومن أمثله ذلك تسعير السلع المتبادله بين الوحدات التى تتبع شركة قابضة واحدة أو تحديد نصيب كل شركة تابعه من مصروفات البحث والتطوير والمصاريف الاداريه العامه فى الشركة القابضه .

أيضا فإن الاعفاءات الضريبيه التى تمنح للاستثمار فى مجال معين ، وانوا ع الاحتياطيات المسموح بتكوينها ، وتوقيت وطريقة حساب استهلاك الاصول الثابته ، وغير ذلك من عناصر الايرادات والمصروفات تعتبر أمثله اخرى لنواحى الاختلاف بين النظم الضريبيه فى الدول . ففى انجلترا يمكن لاى منشأه ان تستهلك ١٠٠ ٪ من قيمة الاصل فى نفس سنه الحصول عليه ، بينما فى استراليا لا يزيد عن ٢٠٪ وفى الهند ٢٥٪ من قيمة الاصل . مما سبق يتضح ان معدلات الضريبه الفعليه ليست دائما هى المعدلات التى ينص عليها القانون ، ومن ثم ، فإن المقارنة بين الوحدات الاقتصاديه التابعه على اساس صافى الدخل بعد الضريبه يعطى نتائج غير سليمة .

٣/٣/٢/٩ الاتفاقيات الضريبيه .

تحاول الدول منع الازدواج الضريبى بقدر الامكان بواسطة توقيع الاتفاقيات الضريبيه التى تحدد قواعد الخضوع للضريبه أو كيفية توزيع الضريبه ين أطراف الاتفاقيه أو حتى الغاء الضريبه على أرباح بعض الوحدات الاقتصاديه الاجنبيه .

٤/٣/٢/٩ الاعفاءات الضريبيه لجذب الاستثمارات .

كثير من الدول التى تحاول تدعيم والاسرا ع بالنمو الاقتصادى بها تدرك أهميه دور الشركات الدوليه فى هذا المجال . ومن ثم تقدم كثير من الدول العديد من الحوافز الضريبيه لجذب الشركات الدوليه لتأسيس وحدات إقتصاديه فى هذه الدول .

ومن أمثله هذه الحوافز الاعفاء من الضرائب على صافى الربح لفتره معينه أو تحديد الاعفاء الضريبى بما يساوى كل أو بعض قيمة الاصول الثابته المملوكة للوحده الاقتصاديه الجديده . أيضا ، قد تتمثل الحوافز الضريبيه فى تخفيض معدل الضريبه ، أو تأجيل أو تخفيض أو الغاء بعض الضرائب غير المباشره . وبعض الدول لا تفرض ضرائب على الاطلاق مثل برمودا .

٤/٢/٩ ملخص

١- يوجد معياران لفرض الضريبه على الدخل

٢- معيار إقليميه الضريبه ، حيث تفرض الضريبه على الدخل الذى يتحقق داخل الدوله بغض النظر عن جنسيه الممول أو محل إقامته الدائم .

ويستند معيار اقليمية الضريبه على مبدأ التبعيه الاقتصاديه .

٤- معيار عالميه الضرائب ، حيث تفرض الدوله الضريبه على ايراد الممول الذى يحمل جنسيتها مهما تنوعت مصادر هذه الايرادات داخلها أو خارجها ، ويأخذ هذا المعيار بمبدأ التبعيه السياسيه .

٥- يتأثر مقدار العبء الضريبى للشركة التى تعمل على نطاق دولى بعده عناصر أو عوامل . هذه العوامل تشمل :-

أ - أنوع الضرائب

وتشمل الضرائب التى تخضع لها الشركة الدوليه على : -

× الضرائب على صافى الربح .

× الضرائب على الانتاج والمبيعات

× الضرائب على القيمة المضافه

× الضرائب على الواردات

× الضرائب على الارباح الموزعه .

ب- معدلات الضريبيه وقواعد حساب الربح الخاضع للضريبه

جـ - الإتفاقيات الضريبيه

د - الإعفاءات الضريبيه لجذب الاستثمارات

٥/٢/٩ أسئلة

١- ما هى معايير فرض الضرائب على الدخل وتأثيرها على الشركات الدوليه ؟

٢- ما هى العناصر التى تؤثر على مقدار العبء الضريبى بالنسبه للشركة التى تعمل على نطاق دولى ؟

٣- ما هى أنواع الضرائب المختلفة التى يمكن أن تخضع لها الشركة الدوليه وكيف تؤثر هذه الضرائب على نشاط الشركة ؟

٤- ناقش دور معدلات الضرائب المختلفة وقواعد تحديد الايرادات والمصروفات على العبء الضريبى للشركة الدوليه .

٥- تمتلك الشركة العالمية إحدى الشركات الصناعيه فى دوله (س) وتبلغ تكلفة الانتاج فى هذه الشركه ٧٠،٠٠٠ جنيه ويتم بيع هذا الانتاج الى شركة تابعه أخرى (شركة المبيعات) فى دوله (ص) وتقوم هذه الشركة بدورها ببيع المنتج الى المستهلك النهائى بـ ١،٨٠٠،٠٠٠ جنيه . وتبلغ قيمة مصروفات التشغيل فى كل من الشركات التابعة ١٠٠،٠٠٠ جنيه . ويبلغ معدل الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه فى كل من الدولتين (س) ، (ص) ٥٠٪ من صافى الدخل الخاضع للضريبه .

المطلوب .

١- إذا قامت الشركة العالميه برفع سعر بيع المنتج من الشركة الصناعيه الى شركة المبيعات من ١٠٠٬٠٠٠؟ جنيه الى ١٢٠٬٠٠٠؟ جنيه فما تأثير ذلك على إجمالى الضرائب التى تدفعها الشركة العالميه ؟

٢- ما تأثير تغيير سعر التحويل على مقدار الضريبه إذا كان معدل الضريبه فى دوله (س) هو ٣٠٪ وفى دوله (ص) هو ٥٠٪ ؟

الوحدة العاشره

المعايير المحاسبيه الدوليه

١/١٠ الهدف .

تعريف المعيـار المحاسبى وعرض ملخص للمعايير المحاسبية الدولية التى صدرت حتى الآن .

٢/١٠ المحتويات

١/٢/١٠ - تعريف المعيار المحاسبى

إن كلمة معيار هى ترجمة للكلمة الانجليزيه Standard ويقصد بكلمة معيار فى اللغة أنها « نموذج يوضع ويقاس على ضوئه وزن شىء أو طوله أو درجة جودته » أما فى المحاسبه فيمثل المعيار القاعده الاساسيه لقياس العمليات والاحداث والظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشأه ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات الى الأطراف المستفيده منها . ويتعلق المعيار المحاسبى عاده بأحد عناصر القوائم الماليه أو نوع معين من العمليات أو الاحداث أو الظروف التى تؤثر على المركز المالى للمنشأه أو نتائج أعمالها .

٢/٢/١٠ - لجنه المعايير الدوليه

تكونت لجنه المعايير المحاسبية الدولية فى عام ١٩٧٣ إثر إتفاق مجامع المحاسبين القانونيين فى ٩ دول هى استراليا وكندا والمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكه المتحده وايرلندا والولايات المتحده الامريكيه . وقد تم تعديل دستور اللجنه فى نوفمبر ١٩٨٢ . ويتولى اداره شئون اللجنه مجلس مؤلف من ممثلين لثلاث عشره دوله ومما لا يزيد عن أربعه ممثلين عن المنظمات المهتمه بالتقارير الماليه .

٣/٢/١٠ - أهداف لجنه المحاسبة الدوليه

أ- وضع المعايير المحاسبيه الخاصه بإعداد القوائم الماليه والعمل على نشرها وتشجيع تطبيقها على مستوى العالم .

ب - العمل بصفة عامه على تطوير الانظمة والمعايير المحاسبية والاجراءات المتعلقة بعرض القوائم الماليه والتوفيق بينها .

٤/٢/١٠ - القوائم الماليه المنشوره

يشمل اصطلاح القوائم الماليه : المركز المالى وقائمة الدخل (أو حساب الأرباح والخسائر) ، وقائمة التغيرات فى المركز المالى ، والايضاحات والتفسيرات الاخرى التى

تعتبر جزء من القوائم الماليه .

وتعد القوائم الماليه وتنشر عاده مره كل سنه ، وتكون موضوع تقرير من المحاسب القانونى . وتطبق المعايير المحاسبية الدوليه على القوائم الماليه للمنشأه التجاريه أو الصناعية وغيرها من الوحدات الاقتصاديه .

٥/٢/١٠ – لبيان المعايير المحاسبيه الدوليه

المعيار رقم ١ : الافصاح عن السياسات المحاسبيه

يتحدث المعيار المحاسبى الدولى الأول عن السياسات المحاسبية الهامه التى يجب الافصاح عنها عند نشر القوائم الماليه . ويقصد بالافصاح عن السياسات المحاسبيه الهامة ارفاق بيان مع القوائم الماليه يوضح فيه السياسات المحاسبيه التى استخدمتها المنشأه فى اعداد القوائم الماليه المنشوره .

وقد تناول المعيار فى هذا المجال تحديد الفروض والمبادىء والقواعد المحاسبيه الاساسيه مع الاشاره الى وجود أكثر من قاعده أو مبدأ محاسبى يمكن استخدامه لمعالجه بنود المركز المالى أو حساب الارباح والخسائر .

المعيار رقم (٢) : تقييم بضاعه آخر المده وعرضها فى ظل مبدأ التكلفة التاريخية : –

يتناول هذا المعيار تقييم بضاعة آخر المده والاعمال تحت التنفيذ وطريقة عرضها فى القوائم الماليه فى ظل مبدأ التكلفة التاريخية . ولقد أورد المعيار تعاريف لبعض المصطلحات المستخدمه مثل « البضاعة » ، « التكلفة التاريخية » ، « المصاريف الصناعية غير المباشره » .. الخ . ثم تلى ذلك ، شرح الطرق المستخدمة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفه المواد الخام المنصرفه للانتاج والحالات التى يتم فيها تقييم البضاعه بأقل من التكلفة التاريخية ، بالاضافه الى طريقه عرض « بضاعه آخر المده » فى القوائم الماليه .

المعيار رقم (٣) : القوائم الماليه الموحدة

يحدد هذا المعيار الشركات التى يمكن ضمها فى القوائم الماليه الموحده والشركات التى يجب استبعادها من هذه القوائم . كذلك عرف الشركات القابضه والشركات التابعه والشركات الزميله ، كما وضع القواعد التى يجب اتباعها عند إعداد القوائم الماليه الموحده وطريقة عرض هذه القوائم . أيضا ، قدم المعيار تعريفا للمصطلحات المستخدمه فى إعداد القوائم الموحده ، وتبع ذلك بشرح لمشاكل إعداد القوائم الماليه الموحده .

المعيار رقم (٤) : المحاسبه عن الاستهلاك

يتناول هذا المعيار قواعد المحاسبه عن إستهلاك الاصول الثابته القابله للاستهلاك ، وقد إثتثنى منها بعض الأصول الثابته ليعالجها فى معايير منفصله . وقد أورد المعيار تعريفا لبعض المصطلحات التى لها علاقة بالاستهلاك مثل العمر الانتاجى والنفايه ، ثم عرض المعيار طرق الاستهلاك وكيفية معالجة الأراضى والعقارات وطرق الافصاح عنها فى القوائم الماليه .

المعيار رقم (٥) : المعلومات التى يجب الافصاح عنها فى القوائم الماليه الدوليه .

تشمل القوائم الماليه كل من قائمه المركز المالى ، وقائمة الدخل أو حساب الارباح والخسائر بالاضافة الى الايضاحات والقوائم الماليه الاخرى التى ترفق بها والتى تعتبر جزءا لا يتجزأ من القوائم الماليه .

ويقصد بالافصاح هنا طريقة عرض البنود المختلفه فى القوائم الماليه وما يرفق معها من بيانات . ويعتبر ما يطبق هو الحد الادنى من المعلومات التى يجب توافرها وتساعد على جعل القوائم الماليه واضحة وتوفر لمستخدمى القوائم الماليه معلومات إضافيه تساعدهم على فهم هذه القوائم وتمكنهم من إتخاذ القرارات الماليه المناسبه .

المعيار رقم (٦) : المحاسبه على تغير الاسعار

لقد استبدل المعيار رقم (٦) بالمعيار رقم (١٥)

المعيار رقم (٧) : قائمه التغير فى المركز المالى

تبين قائمه التغير فى المركز المالى مصادر الاموال المستثمره فى المنشأه والأوجه التى أستخدمت فيها هذه الاموال خلال فتره محاسبيه معينه ٠ وقد بين المعيار علاقه هذه القائمة بكل من قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وأشار الى أهميه هذه القائمة . ولذلك عرف المعيار إصطلاح « الأموال » وتحدث عن مصادر هذه الاموال وفرق بين الاموال المستخدمه فى التشغيل والأموال المستخدمه فى أوجه أخرى . ثم تحدث المعيار عن القائمة الموحده للتغير فى المركز المالى . أيضاً ، بين المعيار طريقة عرض قائمة التغير فى المركز المالى .

المعيار رقم (٨) : البنود غير العاديه وبنود الفتره السابقه والتغيرات فى السياسات المحاسبيه

يتحدث هذا المعيار عن الأرباح والخسائر التى يكون مصدرها بنودا ليس لها علاقه بالنشاط العادى للمنشأه ، أو بنودا تتعلق بنشاط فتره أو فترات محاسبيه سابقة ، أو يكون مصدرها تغيير السياسات والتقديرات المحاسبيه التى كانت تطبقها المنشأه . أيضا وضح المعيار كيفيه عرض هذه العناصر فى قائمة الدخل والافصاح عنها فى القوائم الماليه .

المعيار رقم (٩) : المحاسبه عن أعمال البحث والتطوير

تناول هذا المعيار المعالجة المحاسبيه للتكاليف التى تتكبدها المنشأه على عمليات البحث والتطوير والافصاح عنها ٠ وقد بدأ المعيار بتعريف بعض المصطلحات المستخدمه فى المعيار ثم أشار الى مكونات تكاليف البحث والتطوير وبين متى يمكن إعتبارها مصروفات

مؤجله توزع على اكثر من فتره محاسبيه ومتى يمكن إعتبارها مصروفا واجب التحميل على الفتره المحاسبيه التى يصرف فيها . أيضاً ، أشار المعيار الى كيفية الافصاح عن هذه التكاليف فى القوائم الماليه .

المعيار رقم (١٠) : الالتزامات المحتمله والاحداث اللاحقه لتاريخ الميزانيه : -

بدأ المعيار بتعريف مصطلحات الالتزامات المحتمله والاحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانيه ثم تحدث عن كيفية تحديد المبالغ التى تعبر عن التزامات محتمله والمعالجة المحاسبيه لها . أيضاً ، شرح المعيار طبيعه الاحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية وأثرها على القوائم الماليه وطريقة الإفصاح عن الالتزامات المحتمله والاحداث التى تقع بعد تاريخ المركز المالى .

المعيار رقم (١١) : المحاسبه عن حقود المقاولات

تناول المعيار أنواع عقود المقاولات والمعالجه المحاسبيه لتكاليف وايرادات العقود وأسس الاعتراف بالايرادات . ولقد أوضح المعيار أن هناك طريقتين لتحديد الايراد هما : طريقة نسبه الإنجاز وطريقه العقد الكامل (عند الانتهاء من المقاوله وتسليمها) . كذلك أوضح المعيار الأسس التى على أساسها يتم إختيار إحدى هاتين الطريقتين . كذلك شرح المعيار تغيير السياسه المحاسبيه المطبقه بالنسبه للعقود وأشار المعيار الى الخسائر المتوقعه من بعض العمليات وتكوين مخصص لها وكيفية معالجة الدفعات المدفوعه بناء على نسبه الإنجاز أو الدفعات المقدمه والمبالغ المستحقة لدى صاحب العمل .

المعيار رقم (١٢) المحاسبه عن ضرائب الدخل

بدأ المعيار بتعريف المصطلحات الوارده فى المعيار مثل الربح المحاسبى ومصروف الضريبه على الدخل والربح أو الخساره الضريبيه ومخصص الضرائب وفروق الضريبه

الناتجة من إختلاف الربح المحاسبى عن الربح الخاضع للضريبه ، ثم تناول المعيار الطرق المتبعه فى حساب مقدار الضريبه وهى : طريقة الضريبه الواجبه وطريقة الآثار الضريبيه ، وقسم طريقة الأثار الضريبيه الى طريقتين هى طريقة الضريبه المؤجله وطريقة الالتزام الضريبى . أيضا تحدث المعيار عن المعالجه الضريبيه لأرباح إعاده تقييم الاصول الثابته ومعالجة الارباح المحققه فى الشركات التابعة ثم تلى ذلك بيان كيفيه عرض بيانات الضريبه على الدخل فى القوائم الماليه .

المعيار رقم (١٣) عرض الاصول والخصوم المتداوله

يبحث هذا المعيار المعنى المقصود من مصطلح « الاصول المتداوله » ومصطلح « الخصوم المتداوله » . وقد بدأ المعيار بشرح أهميه الفصل بين بنود الاصول المتداوله وبنود الخصوم المتداوله عند عرضها فى المركز المالى للمنشأه ، ثم تناول الآراء المختلفة المتعلقه بتبويب الاصول والخصوم المتداوله وغير المتداوله وما يتم تطبيقه فى الوقت الحاضر . أيضاً ، بين المعيار البنود التى تدرج ضمن الاصول والخصوم المتداوله وطريقة عرضها فى القوائم الماليه وأسس التفرقه بين العناصر المتداوله وغير المتداوله .

المعيار رقم (١٤) : تقديم وعرض المعلومات عن القطاعات المختلفه للمنشأه

يتناول المعيار المعلومات الماليه التى يجب أن تحتويها القوائم الماليه التى تم إعدادها طبقاً للقطاعات المختلفة للمنشأه . وقد بدأ المعيار بتعريف القطاع وبين اسس تحديد القطاعات (قطاعات إنتاجيه وقطاعات جغرافيه) وتحديد مصروفات وايرادات القطاع ومن ثم نتيجة الاعمال للقطاع . ثم أشار المعيار إلى أهميه عرض الاصول المستخدمه فى كل قطاع على حده مع بيان القواعد التى تم على أساسها تسعير عمليات التبادل بين القطاعات

المعيار رقم (١٥) : المعلومات التى تعكس التغير فى الاسعار

تناول هذا المعيار أهميه الافصاح عن آثار تغير الاسعار فى القوائم الماليه للمنشأه ،

وكيفيه إعداد البيانات التى تعبر عن ذلك والافصاح عنها كملحق مع القوائم الماليه للمنشأه . وقد قدم المعيار وجهات النظر المختلفه حول هذا الموضوع ثم ناقش الطرق المختلفة لاعداد البيانات الماليه التى تعكس التغير فى مستوى الأسعار ، فتحدث عن طريقه المستوى العام للاسعار (الرقم القياسى) وطريقه التكلفة الجاريه . أيضا بين المعيار الحد الأدنى المتوقع للإفصاح .

المعيار رقم (١٦) : المحاسبه عن العقارات والآلات والمعدات .

تناول هذا المعيار المحاسبه عن الاصول الثابته ٠ وقد بين الأسس التى يجب أن تحتسب على أساسها التكلفة التاريخيه للاصل والنفقات التى يمكن إعتبارها جزءا من تكلفة الاصل . أيضا ، شرح المعيار طرق إعاده تقييم الاصول الثابته وكيفية معالجة الربح أو الخساره الناتج من إعادة تقييم أصل ثابت معين ٠ بالإضافة الى ذلك ، بين المعيار المعالجة المحاسبيه عند التخلص من الاصل الثابت أو تجميده عن العمل والافصاح اللازم فى القوائم الماليه .

المعيار رقم (١٧) : المحاسبه عقود الايجار طويل الأجل .

يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبيه لعقود ايجار الأصول الثابته وعرضها فى القوائم الماليه من وجهه نظر كل من المنشأه المستأجره والمنشأه المؤجره ٠ وقد قسم المعيار عقود الايجار الى عقود ايجار تشغيلى وعقود ايجار رأسمالى ووضع تعريفا لكل منها وبين طرق معالجتها محاسبيا فى دفاتر كل من المؤجر والمستأجر . وتحدث عن عقود الايجار التمويلى التى تدخل فيها الشركات المصنعه أو الموزعه للاصول الثابته وكذلك عن بيع الاصل الثابت الى منشأه ثم إسترداد الأصل بواسطه استئجاره من الشركه المشتريه . ثم بين المعيار متطلبات الافصاح فى القوائم الماليه لكل من المستأجر والمؤجر .

المعيار رقم (١٨) : الاعتراف بالإيراد

يتناول هذا المعيار القواعد التى على أساسها يتم الاعتراف بالايراد . ويهتم المعيار

بقواعد الاعتراف الايراد الناشىء عن النشاط العادى للمنشأه مثل بيع البضائع أو تقديم الخدمات أو استخدام الآخرين لموارد المنشأه التى تولد فوائد أو ربح أو عوائد أسهم . يشير المعيار أيضا الى آثار عدم التأكد على تحديد وقياس الإيراد الذى يعترف به . وأورد ثلاث حالات تؤثر على مقدار الإيرادات هى المقابل الذى تحصل عليه المنشأه عن بيع السلعه أو تقديم الخدمه ، وتكاليف خدمة الضمان على السلعه وإحتمال رد البضاعه المباعة . وشرح المعيار قواعد الاعتراف بالايراد عندما يكون البيع مقابل أصول غير نقديه .

المعيار رقم (١٩) المحاسبه عن المعاشات فى القوائم الماليه لصاحب العمل .

يتناول هذا المعيار المشاكل المحاسبيه التى واجهها أصحاب العمل عند تطبيق أنظمه معاشات التقاعد . وقد بين المعيار الطرق المختلفة لحساب تكلفة نظام المعاشات على صاحب العمل ، والشروط التى يجب أن تتوافر فى النظام . أيضاً شرح المعيار المعالجة المحاسبيه للعجز فى صندوق المعاشات أو تكلفة صاحب العمل عند تعديل نظام المعاشات أو الغاء أو توقف صندوق المعاشات . أيضاً بين المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم الماليه لصاحب العمل .

المعيار رقم (٢٠) : المحاسبه والافصاح عن المنح والمساعدات الحكومية :

يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبيه والافصاح عن المنح التى تحصل عليها المنشأه من الدوله ... سواء كانت هذه المنح فى شكل نقدى أو غير نقدى ، واستثنى من هذه المعالجه بعض المساعدات مثل الاعفاءات الضريبيه . وقد بدأ المعيار بتعريف لفظ « الحكومه » ثم فرق بين « المساعدات الحكوميه » و « المنح الحكوميه » و « المنح التى ترتبط بأصل معين » و « القروض التى لا ترد إذا التزمت المنشأه بتعليمات معينه » . أيضا ، قارن المعيار بين منهج رأس المال ومنهج الدخل كأسس لمعالجه هذه العمليات ثم بين المعيار الطريقة المناسبه

لمعالجة كل نوع وطريقه الافصاح عن كل منها .

المعيار رقم (٢١) : المحاسبه عن آثار التغير فى أسعار العملات الأجنبيه .

يتناول هذا المعيار المحاسبه عن التغير فى اسعار العملات الاجنبيه وآثارها على القوائم الماليه للمنشأه ، كما يتناول المشاكل الناتجة عن ترجمه القوائم الماليه للشركات التابعه المعده بعملات أجنبيه الى عمله واحده بهدف اعداد القوائم الماليه الموحده . وقد بدأ المعيار بالتفرقه بين « العمله المستخدمه فى إعداد القوائم الماليه » و « العمله الاجنبيه » ثم عرف كل من « الشركة القابضه » و « العمليات الاجنبيه » و « المنشأه الاجنبيه » و « صافى الاستثمار فى منشأه أجنبيه » و « أسعار تبادل العملات » . أيضا فرق المعيار بين « سعر التبادل الفورى » و « سعر التبادل الآجل » و « سعر الاقفال » . ثم تلى ذلك تحديد طريقة المحاسبه عن العمليات التى يتم تسويتها بعمله أجنبيه وكيفيه معالجة الأرباح والخسائر التى تنتج عن تغير سعر العمله سواء عند إعداد القوائم الماليه أو عند تسويه العمليه .

أيضاً بين المعيار القواعد التى تتبع عند ترجمة القوائم الماليه . وفى هذا المجال فرق بين منشأه تابعه تقع فى بلد أجنبيه وتكون عملياتها مرتبطه إرتباطا كاملا بعمليات وأنشطه الشركة القابضة كأنها قسم من أقسامها ، وبين المنشأه التى تكاد تكون مستقله إستقلالاً تاما عن الشركة الأم . ثم تعرض المعيار لمعالجه العمليات النقديه المتبادله بين الشركة التابعه والشركة الأم ومعالجة صافى الاستثمار المغطى بقرض بعمله أجنبيه بالإضافة الى ترجمه القوائم الماليه للمنشآت التى تقع فى دول ذات معدل تضخم عال .

المعيار رقم (٢٢) : المحاسبه عن عمليات الانضمام والإندماج بين الشركات

قدم المعيار بعض المصطلحات التى تستخدم فى عمليات الاندماج بين الشركات مثل « دمج الشركات » و « السيطره » و « حقوق الاقليه » و « الشركة القابضه » و « توحيد

حقوق الملكية » . وقد فرق المعيار بين الاندماج الذى يكون الغرض منه شراء منشأه لمنشأه أخرى بغرض السيطره ، والاندماج الذى يمثل توحيد أو ضم حقوق الملكية فى الشركتين . وقد شرح المعيار طريقة المحاسبه فى الحالتين وبين القواعد التى يجب إتباعها فى كل حاله وأشار الى كيفيه معالجة الشهره التى قد تنشأ نتيجة إعداد قوائم ماليه موحده . أيضاً ، بين المعيار طريقة حساب حقوق الأقليه وبين الطرق المختلفة ثم أوصى بإتباع طريقتين منها، هما : طريقه قيمه صافى الاصول قبل الاندماج ، وطريقة القيمة العادله لصافى الاصول . أيضا الافصاح المطلوب بالنسبه لواقعه الاندماج أو الانضمام .

المعيار رقم (٢٣) : رسمله تكاليف التمويل

يعالج هذا المعيار الفوائد المصرفيه التى قد تتكبدها المنشأه للحصول على قروض لتمويل شراء أو إنتاج أو إنشاء أصول تحتاج الى فتره زمنيه طويله ، حتى تصبح تلك الاصول جاهزه للاستخدام أو البيع حسب الغرض الذى اشتريت أو أنتجت من أجله . وقد ناقش المعيار آراء مؤيدى ومعارضى رسمله تكاليف التمويل والطرق التى تستخدم لحساب تكلفة التمويل الممكن رسملته والحد الاعلى لما يمكن رسملته من هذه التكاليف . أيضاً ، ناقش المعيار معدل الفائده الذى يمكن استخدامه عند حساب تكاليف التمويل إذا كان إجمالى القروض التى على المنشأه أكبر من القروض التى استخدمت للانفاق على الاصل ، وأوصى بإستخدام متوسط سعر الفائده فى مثل هذه الاحوال .

المعيار رقم (٢٤) : الافصاح عن الاطراف ذوى العلاقه مع المنشأه وما يترتب على ذلك من مصلحه مشتركه .

يتناول هذا المعيار العلاقه بين الاطراف ذوى المصلحه المشتركة . وفى هذه الناحيه قدم المعيار بعض التعاريف الاساسيه مثل تعريف « الطرف الذى له علاقه بالمنشأه » ومعنى «

السيطره » و « التأثير القوى » . ثم بين المعيار طبيعه الاطراف الذين لهم علاقه بالمنشأه يمكن أن تؤثر على القوائم الماليه المنشوره . ومن هؤلاء الاطراف المنشأه التى تسيطر بطريق مباشر أو غير مباشر والمنشأه الزميله .... وغيرهم . ثم بين المعيار طريقه الافصاح عن هذه العلاقات فى القوائم الماليه .

المعيار رقم (٢٥) : المحاسبه عن الاستثمارات

يتناول هذا المعيار الاستثمارات قصيره الاجل والقيمه التى يجب قيد هذه الاستثمارات بها فى حسابات المنشأه . أيضا ، يبين المعيار المعالجة المحاسبيه للأرباح والخسائر التى تتحقق من بيع هذه الاستثمارات أو تحويلها الى استثمارات طويله الأجل أو تحويل الاستثمارات طويله الأجل إلى الاستثمارات قصيره الأجل . وقد حدد المعيار الحسابات التى يتم قفلها فى هذه الاحوال . كما شرح المعيار طريقة عرض أرباح وخسائر الاستثمارات فى قائمه الدخل بالاضافه الى تحديد المعلومات الواجب الافصاح عنها بالنسبه للاستثمارات والارباح والخسائر المرتبطه بها .

المعيار رقم (٢٦) : المحاسبه عن صناديق المعاشات والقوائم الماليه الخاصه بها

يناقش هذا المعيار المحاسبه وعرض المعلومات المحاسبيه بالنسبه لصناديق المعاشات على أساس أنها وحده محاسبيه مستقله عن صاحب العمل . أيضاً ، عرض المعيار طرق تقييم أصول واستثمارات صندوق المعاشات وأعتبر أن سعر السوق بالنسبه لاستثمارات الاوراق الماليه هو القيمة العادله لهذا النوع من الاستثمارات أما الاصول الأخرى فيطبق عليها معايير المحاسبه الدوليه الاخرى مثل أى منشأه أخرى . ويهتم هذا المعيار بصفه رئيسية بالمستفيدين من صندوق المعاشات ، ولذلك حدد المعلومات والتقارير الماليه وغير الماليه التى يمكن أن تهم هؤلاء المستفيدين وأكد ضروره توفيرها والالتزام بها .

القسم الثانى

المراجعة الدولية

الوحدة الحادية عشر

أهمية المراجعه الدولية

١/١١ الهدف:-

تهدف هذه الوحدة إلى تقديم موضوع المراجعه الدولية للطالب والجهود المبذوله لوضع معايير المراجعه الدوليه.

٢/١١ المحتويات الوحده:-

١/٢/١١ أهمية المراجعه الدوليه.

٢/٢/١١ الإتجاه إلى توحيد معايير وأساليب المراجعه الخارجية.

٣/٢/١١ أهمية توحيد معايير المراجعه الخارجيه على المستوى الدولى .

٤/٢/١١ أسئلة.

١/٢/١١ أهميه المراجعه الدوليه.

لقد تطورت مهنه المراجعه فى خلال المائه سنه الماضيه من مجرد فحص روتينى للدفاتر والسجلات المحاسبية إلى العمل على وضع معايير وأساليب للمراجعه يتم تطبيقها دولياً . وقد كان الدافع وراء هذا الإتجاه الدولى فى المراجعه هو النمو الكبير فى الإقتصاد العالمى والذى بدأ منذ نهايه الحرب العالمية الثانيه . إن إتساع وتعدد الأسواق المالية الدوليه (بورصات الأوراق الماليه الدوليه) قد لفت الإنظار إلى أهمية ودور المراجع الخارجى فى تدعيم الثقه بين الشركه المساهمه من ناحيه وبين المستثمرين والدائنين من ناحيه أخرى . حيث أن المستثمرين والدائنين الذى يتعاملون مع الشركة المساهمه الدوليه ليس لديهم وسيله للإطلاع على دفاتر وحسابات الشركة للتأكد من سلامه التقارير والقوائم الماليه المنشوره . ولذلك فهم فى حاجة إلى رأى محايد وموضوعى عن القوائم المالية للشركة الدولية . هذا الرأى يوفره عاده المراجع الخارجى . ومن ناحية أخرى ، نجد أن كثير من الشركات الوطنيه التى تعمل فى دول ليس لها سمعه دولية فى مجال المراجعه تسعى إلى التعاقد مع مكاتب المراجعه الكبيره التى تعمل على المستوى الدولى لمراجعه حساباتها والتوقيع على قوائمها المالية المنشوره بهدف تدعيم الثقه فى هذه القوائم وتشجيع وجذب المستثمرون والدائنون الذين يتعاملون فى بورصات الأوراق الماليه الدوليه.

وبناء على ذلك ، تتضح أهميه المراجع الدولى (المراجع الذى يمتد نشاطه ليغطى أكثر من دوله) وأهمية توحيد معايير وأساليب المراجعه على المستوى الدولى حتى يكون تقرير

المراجع مستنداً على مفاهيم وأساليب موحده للمراجعه ، ومن ثم يمكن الإعتماد على القوائم الماليه المنشوره وتقرير المراجع المرفق بها فى إتخاذ قرارات الإستثمار على المستوى الدولى.

٢/٢/١١ الإتجاه إلى توحيد معايير وأساليب المراجعه .

تكونت لجنه التنسيق الدولى للمحاسبه فى سنه ١٩٧٢

(International Coordination Committee for the Accounting Profession).

أثناء إنعقاد المؤتمر الدولى للمحاسبين (International Congress for Accoutants) فى سيدنى بأستراليا. وقد كان الهدف من تكوين هذه اللجنه أن تكون الأساس لتكوين هيئات رسميه تعمل على تحقيق التنسيق والتوحيد بين المعايير المحاسبية الدوليه. ولقد تحقق ذلك عندما تكونت لجنه معايير المحاسبه الدوليه (International Accounting Standards Committee)فى سنه ١٩٧٣ والإتحاد الدولى للمحاسبين فى ميونخ (International Federation of Accountants , IFAC)سنه ١٩٧٧, وتتكون عضويه الإتحاد الدولى للمحاسبين من ممثلين عن المنظمات والهيئات المحاسبيه من أكثر من ٦٠ دوله.

وحتى يمكن للإتحاد الدولى تحقيق الأهداف المرجوه منه ، تم تشكيل ٦ لجان رئيسيه هى : لجنه التعليم ، لجنه السلوك المهنى ، لجنه المراجعه الدوليه ، لجنه المحاسبه الإداريه ، لجنه التخطيط ولجنه المجموعه الإستشاريه للمنظمات الإقليميه . وتختص اللجان الثلاثه

الأولى بالأنشطه المتعلقه بالمراجعه الخارجيه والمراجعين.

ومن الموضوعات التى تدارستها لجنه التعليم الموضوعات التاليه:-

١- متطلبات التعليم والتدريب.

٢- التعليم المهنى المستمر.

٣- الإختبارات المهنيه.

أما لجنه السلوك المهنى فقد ناقشت وإصدرت القواعد التى تتعلق بالنواحى التاليه:-

١- السلوك المهنى فى مهنه المراجعه والمحاسبة.

٢- حملات الدعاية وجذب العملاء.

٣- الأمانه والموضوعيه والإستقلال.

٤- الكفاءه المهنيه.

٥- السريه والمحافظة على أسرار العميل.

٦- السلوك المهنى للمراجع عندما يعمل فى دوله أجنبيه.

٧- الشروط التى يجب توافرها قبل قبول القيام بعملية المراجعه لجهه ما عندما يحل المراجع محل مراجع آخر.

٨- شروط قبول مهمه معينه أو القيام بعمليه المراجعه عندما يكون مراجع آخر يقوم ببعض الأعمال لنفس العميل.

أما لجنه معايير وأساليب المراجعه الدوليه فقد كانت أكثر اللجان نشاطا فى مناقشه

وإصدار القواعد التى تتعلق بالمراجعه على المستوى الدولى. هذه الإصدارات تمثل قواعد رئيسيه سهله الفهم ومن ثم فهى ذات فائده كبيره للدول التى تحاول وضع معايير مراجعه خاصه بها للعمل على تطوير مهنه المراجعه داخل الدوله. هذا وتحتوى الوحدة الثالثة عشر على ملخص لهذه القواعد والمعايير.

٣/٢/١١ أهميه توحيد معايير المراجعه الخارجيه على المستوى الدولى.

يعتقد البعض أنه يوجد عده فوائد لتوحيد معايير المراجعه على المستوى الدولى والإلتزام بهذه المعايير ، هذه الفوائد تشمل:-

١- إن توحيد معايير المراجعه الخارجيه على المستوى الدولى سوف يزيد من درجه الثقه والإعتماد على رأى المراجع الخارجى مهما كان موطن هذا المراجع ، ومن ثم يزيد درجه الثقه فى القوائم المالية التى خضعت للمراجعه.

٢- إن الإلتزام بالمعايير الدوليه للمراجعه الخارجيه سوف يؤدى إلى الإلتزام بالمعايير الدوليه للمحاسبه.

٣- إن معايير المراجعه الدوليه (والتى تتطلب الإلتزام بمعايير المحاسبه الدوليه) سوف تجعل من السهل المقارنه بين القوائم الماليه للشركات فى الدول المختلفه.

٤- إن معايير المراجعه الدوليه تمثل حافزاً لتحسين وإتساع مجال الموضوعات التى

تغطيها معايير المحاسبه الدوليه.

٥- إن الثقه فى القوائم الماليه المنشوره التى تمت مراجعتها طبقاً لمعايير المراجعه الدوليه سوف تؤدى إلى سهوله تدفق رؤوس الأموال للإستثمار فى الأنشطة المختلفة خصوصاً إلى الدول الناميه.

٦- إن إصدار معايير دوليه للمراجعه يساعد الدول الناميه على تبنى وإصدار معايير مراجعه محليه مماثله.

٧- نشأت الحاجة إلى المراجعه الخارجيه بسبب الفصل بين إدارة المنشأة (المسئوله عن إعداد التقارير الماليه) وبين مستخدمى هذه التقارير (الجهات الخارجيه). وتزداد هذه الحاجة فى الشركات التى تعمل على المستوى الدولى حيث تنفصل الإداره عن الأطراف الأخرى بسبب كثير من العوامل الثقافيه والإجتماعية والإقتصادية والسياسية بالإضافة إلى البعد الجغرافى. ومن ثم فإن توحيد معايير المراجعه الخارجية على المستوى الدولى يعتبر ، من هذه الناحية ، أهم من معايير المراجعه المحليه.

٤/٢/١١ أسئله.

١- إشرح أهميه توحيد معايير المراجعه الخارجيه على المستوى الدولى.

٢- هل يوجد فرق بين المراجعه الخارجيه المحليه والمراجعه الخارجية على المستوى الدولى ؟ وضح إجابتك بالشرح والأمثله إن أمكن.

الوحده الثانيه عشرة
قواعد السلوك المهنى والكفاءه
المهنيه الدوليه

١/١٢ الهدف .

تقدم هذه الوحده المبادئ الاساسيه التى تحكم الواجبات والمسئوليات المهنيه للمراجع عند قيامه بعمليه المراجعه

٢/١٢ المحتويات

١/٢/١٢ مقدمه :

تتميز أيه مهنه بعده خصائص تشمل ما يلى

أ- إتقان مهاره ثقافيه معينه يتم الحصول عليها بالتعليم والتدريب .

ب - قبول واجبات نحو المجتمع ككل بالاضافه الى واجبات تجاه العميل أو صاحب العمل .

جـ - نظره موضوعيه للأمور .

د - تقديم خدمات أساسها المجهود البشرى الذهنى وليس التعامل فى سلعه ٠

ويلاحظ ان المعرفه المتخصصه والمهاره والتدريب والخبره اللازمه ليصبح الفرد محاسبا ومراجعا مهنيا قديرا وأن طبيعه الخدمات التى يؤديها المحاسبون والمراجعون يجعلان من الصعب عاده على من يعتمدون على خدمات المحاسبين والمراجعين المهنيين أن يقيموا نوعيه هذه الخدمات أو أن يقيموا المعايير التى يستخدمها المراجعون للقيام بهذه الخدمات .

وفى ضوء هذا الوضع فإن التجمعات المحاسبيه المهنيه تتبنى متطلبات سلوكيه يلتزم بها الاعضاء لتأكيد أعلى نوعيه من الاداء تتفق مع إحتياجات جمهور المستفيدين من المهنه والذى يتمثل فى العملاء والبنوك والمؤسسات مانحه الائتمان والحكومه واصحاب الاعمال والعاملين والمستثمرين والمجتمع الاقتصادى المهيمن على دوائر المال والاعمال وغيرهم ممن يعتمدون على موضوعيه المحاسبين والمراجعين .

٢/٢/١٢ المبادىء الاساسيه للمراجعه الدوليه

لقد أصدرت لجنه معايير المراجعه الدوليه عديد من المعايير التى تحدد قواعد عمل المراجع فى الظروف المختلفة . ومن هذه المعايير المعيار رقم (٣) الذى يحدد المبادىء الاساسيه التى تحكم الواجبات والمسئوليات المهنيه للمراجع عند قيامه بعمليه المراجعه .

هذه المبادىء تغطى الموضوعات التاليه : –

١/٢/٢/١٢ الامانه

يجب أن يكون المراجع أمينا ونزيها ومخلصا فى اداء عمله المهنى .

٢/٢/٢/١٢ – الموضوعيه والاستقلال

يتحتم على المراجع أن يكون موضوعيا لا يسمح للاهواء الشخصيه أو التحيز أن تؤثر على موضوعيته . ويجب أن يتسم سلوكة بالحياد والاستقلال وأن يتجنب ما قد يثير الشك فى نزاهته وموضوعيته واستقلاله . وفيما يلى بعض المواقف التى تؤثر على الموضوعيه والاستقلال الفعلى أو الظاهرى للمراجع وتعطى أسبابا للريبه والشك فى حياده واستقلاله .

- × ان يكون للمراجع مصلحه ماليه مع العميل أو فى أنشطه العميل
- × أن يحتل المراجع أو أحد شركاءه أو العاملين لديه منصباً وظيفيا فى نفس الشركة التى يقوم بمراجعه حساباتها أو تكلفه بأعمال استشاريه فى الفتره السابقه مباشره على القيام بهذه المهمه .
- × عندما يقوم المراجع بأداء خدمات أخرى للعميل بجانب مهمه مراجعه حسابات العميل فيجب توخى الحرص لعدم القيام بمهام الاداره أو وإتخاذ قرارات هى من مسئوليه الاداره .
- × قد تؤدى العلاقات الشخصيه والاسريه الى التأثير فى موضوعيه المراجع
- × طريقة تحديد الاتعاب ومدى إرتباطها بأعمال معينه أو أعمال دوريه قد تؤثر فى استقلال وموضوعيه المراجع
- × قبول الهدايا من السلع والخدمات يؤثر على درجة استقلال المراجع .
- × ملكيه رأس المال فى مكتب المراجعه .

٣/٢/٢/١٢ – الحفاظ على سريه المعلومات

يجب على المراجع أن يحافظ على سريه المعلومات التى يحصل عليها أثناء أدائه لعمله ٠ ويجب أن لا يستخدم أو يكشف أو يذيع أى من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد من العميل ، أو أن يكون هناك الزام قانونى أو مهنى يقتضى الكشف عنها .

وتمتد مسئوليه المراجع لتشمل الاشخاص الذين يعملون تحت إشرافه والذين يحصلون منه على النصح والمساعده فى أداء مهام المراجعه ، فيجب عليه أن يتأكد أنهم يلتزمون أيضاً بمبدأ سريه المعلومات .

ويستمر واجب المحافظه على سريه المعلومات حتى بعد إنتهاء العلاقه بين المراجع والعميل أو صاحب العمل . ومن أمثله الحالات التى يتم فيها الافصاح عن المعلومات ما يلى: –

* عندما يتم الترخيص بالافصاح بواسطه العميل أو صاحب العمل يجب أن يؤخذ فى الاعتبار مصالح جميع الاطراف المعنيه بما فى ذلك مصلحة الطرف الثالث التى تتأثر الافصاح .
* عندما يكون الافصاح مطلوب بنص القانون مثل الكشف عن مستندات معينه أو تقديم قرائن عند نظر احدى القضايا أو الافصاح للسلطات عن المخالفات القانونيه.
* قد يكون هناك التزام أو حق مهنى بالافصاح كما فى حاله حمايه المصالح المهنيه للمراجع فى دعوى قضائيه والاستجابه لتحقيق أو تقصى يقوم به أحد أعضاء السلطات التنفيذيه .

٤/٢/٢/١٢ – المهاره والكفاءه المهنيه .

يجب على المراجع عند القيام بعمليه المراجعه واعداد التقرير عنها أن يلتزم بالعنايه المهنيه اللازمه . وعند الاستعانه بمساعدين يجب أن يكونوا قد حصلوا على التدريب اللازم ولديهم الخبره والكفاءه المناسبه فى المراجعه .

ومن ثم يجب على المراجع أن يحصل على المعرفه والمهاره المهنيه من خلال التأهيل العلمى والمهنى والوقوف على التطور المهنى باستمرار على المستويين المحلى والدولى وكذلك المتطلبات القانونيه واللوائح المتعلقة بعمله .

ويعتبر المراجع مسئولا عن اعمال مساعديه ومن يعتمد عليهم من المراجعين الآخرين أو الخبراء . ومن ثم ، على المراجع أن يوجه مساعديه ويشرف عليهم بالعنايه الواجبه للتأكد من أن العمل الذى قاموا به كان كافيا ومناسبا .

ويمكن تقسيم الكفاءه المهنيه للمراجع والمحاسب الى مرحلتين : -

أ - اكتساب الكفاءه المهنيه .

يتطلب اكتساب الكفاءه المهنيه مستوى مرتفعا من التعليم العام يتبعه تعليم عال متخصص (جامعى) بالاضافة الى التدريب فى الموضوعات المهنيه الملائمه ولفتره زمنيه كافيه ، وهذا هو الحد الأدنى لتأهيل المحاسب والمراجع

ب- المحافظه على الكفاءه المهنيه .

١- تتطلب المحافظه على الكفاءه المهنيه وعى ودرايه مستمره بالتطورات فى مهنه المحاسبه والمراجعه بما فى ذلك التوصيات القوميه والعالميه فى مجال المحاسبه والمراجعه والقواعد والقرارات التنظيمية الاخرى المتصله بالمهنه والمتطلبات القانونيه .

٢- يجب على المراجع أن يصمم ويستخدم برنامجا للرقابه على جوده الاداء فى العمل المهنى الذى يقوم به مساعدوه والاشخاص الذين يستعين بهم بما يتفق مع التوصيات القوميه والدوليه فى هذا الشأن .

٥/٢/٢/١٢ - السلوك المهنى .

يجب أن يتصف سلوك المحاسب بالصفات التى تتفق مع السمعه الطبيه للمهنه ٠ وفى بعض الاحيان يواجه المراجع مواقف ينشأ عنها تعارض مصالح ولذلك يجب على المراجع أن يكون على وعى بإستمرار وإنتباه للعوامل التى تؤدى الى تعارض فى المصالح واتخاذ الاجراءات اللازمه والملائمه لكل حاله على حده .

ومن أمثله المواقف التى ينشأ عنها تعارض بين المصالح ما يلى : -

١- حدوث ضغوط من بعض الافراد قريبى الصله بعمل المراجع أو أن تكون هناك علاقه أسريه أو شخصيه تؤدى الى نوع من الضغط

٢- قد يطلب من المراجع أن يتصرف بصوره تنافى المعايير المهنيه و / أو المعايير الفنيه

٣- قد يطلب العميل نشر معلومات مضلله فى صالح صاحب العمل وقد تكون أو لا تكون هناك منفعه للمراجع من هذا النشر .

ومن ناحيه أخرى ، اذا قابل المراجع مشاكل تتعلق بالسلوك الاخلاقى فيجب عليه اتباع السياسات المعمول بها فى الشركة أو الجهه التى تمثل صاحب العمل للبحث عن حلول لمثل هذا التعارض ، فإذا لم يمكن حل التعارض فيمكن أن يقوم المراجع بما يلى :

أ - يحصل المراجع على استشاره (فى طى الكتمان) من مستشار مستقل أو من الجهه التى تتولى الحفاظ على كيان مهنه المحاسبه والمراجعه .

ب- إذا لم يمكن حل التعارض بالوسيله السابقه فيجب على المراجع الاستقاله من الجهه التى تمثل صاحب العمل مع شرح أسباب الاستقاله

جـ - قد يكون من الضرورى اعداد تقرير (فى حاله الامور الخطيره) لاجهزه خارجية مثل مصلحه الشركات أو هيئه سوق المال أو أى جهه خارجية رقابيه معنية بالأمر

٦/٢/٢/١٢ - الأنشطه التى تتعارض مع ممارسه المهنه

يجب على المراجع عدم ممارسه أى عمل أو نشاط يمكن أن يؤثر على موضوعيته واستقلاله أو يؤثر على السمعه الطيبه للمهنه ولا تعتبر خدمات المحاسبه والضرائب والاستشارات الاداريه من الاعمال التى تشوب الامانه أو الموضوعيه والاستقلال .

٧/٢/٢/١٢ - الاعلان والدعايه

من المرغوب فيه أن يكون الجمهور على علم بمدى الخدمات التى يقدمها المحاسب والمراجع ، ومن ثم لا يوجد إعتراض على قيام المنظمات والهيئات المحاسبيه التى تعمل على المحافظه على كيان المهنه وتطويرها بتوصيل مثل هذه المعلومات للجمهور بصوره سليمة لا تسىء الى المهنه .

ويلاحظ أن بعض الدول تسمح لمكاتب المحاسبه والمراجعه العامله بها أن تقوم بالاعلان عن خدماتها والانشطه التى تقوم بها بشرط أن يكون ذلك بأسلوب موضوعى ويدعو الى الثقه . ويلاحظ أن الميثاق العام لآدات وسلوكيات المهنيه فى جمهوريه مصر العربيه يمنع مكاتب المحاسبه والمراجعه العامله بها عن الاعلان على نفسها بالنسبه للمكاتب المصريه وفروع المكاتب الاجنبيه العامله داخل مصر . ولكن هذا الخطر لا ينطبق على فروع المكاتب المصريه العامله فى دول يسمح فيها بالدعايه والاعلان عن خدماتها .

ومن ناحيه أخرى يمكن نشر اسم مكتب المحاسبه والمراجعه فى وسائل الاعلام المختلفه . ولا يعتبر من الدعايه لها حصول أحد المراجعين العاملين بالمكتب على جوائز تشجيعيه أو تقديريه أو أن يتم تعيين أحد أعضاء المكتب أو قيامه بنشاط له أهميه محليه أو قوميه . وأيضاً فى حاله نشر إعلانات لطلب موظفين أو أعضاء جدد للعمل بمكتب المراجعه أو يقوم المكتب بالنشر عن الوظائف الخاليه لدى أحد العملاء اذا طلب منه العميل أن يقوم بذلك بالنيابه عنه . أيضا يمكن لمكتب المراجعه والمحاسبه توزيع نشرات أو كتيبات عن الخدمات

التـى يقدمها المكتب أو اعـداد دليل عن العاملين بـالمكتب وبعض البيـانات الخاصه بهم أو ان يـسجل اَسم المكتب وبعض البيانـات عن أنشطته فى دليل أو مـرجع على أن لا يكون بصوره دعائيه ولكن بشكل موضوعى .

أيضـا وضـع اسم المكتب واسمـاء الشـركاء علـى أوراق المـراسلات والمستـندات الـتى تـستخـدم لا يـعتبـر من الـدعـايه والاعلان ٠ ومـن الأمثله الأخـرى اعـداد الكتـب والمقـالات والاعلان فى الـصحف عن تـأسيس مكتب جـديد أو فروع جـديده لمكتب عـامل أو ظهور اسم المراجع فى وثائق يصدرها العميل .

٨/٢/٢/١٢ – الاتعاب والعمولات .

يجـب ان تكون الاتعاب إنعكـاسا عادلا لقيـمه العمل الذى قام به المـراجع لحساب العميل مع الاخذ فى الاعتبار العوامل التاليه : –

١– المهاره والمعرفة اللازمتان لنوع العمل

٢– مستوى التدريب والخبره للافراد الذين يقومون بالعمل

٣– الوقت المطلوب للقيام بالعمل

٤– درجة المسئوليه التى ينطوى عليها العمل .

ويفضـل أن يكون تـحـديد الاتعـاب مسبـقا بعـد أخذ العـوامل الـسـابقه فـى الاعتـبار مع ملاحظه الا يقدم المـراجع عرض بتقـديم خدمات معـينه فى المسـتقبل مقابل أتعـاب ثابته إذا كان من المتوقع أن تـزيد الاتعاب بصوره كبيره . أيضاً يجب أن لا تكون قيمة أتعاب المراجع معلقه على شرط معين أو مرتبطه بتحقيق نتائج معينه .

ومن صـالح كل من العميل والمراجع تحـديد الأسس المستخدمة فـى تحديد الاتعاب وبيان ذلك كتابه حتى لا يحدث خلاف فى المستقبل .

ومن ناحيه أخرى يجب على المراجع عدم دفع عموله للحصول على عمليه أو عموله لإحاله عميل الى طرف ثالث .

٩/٢/٢/١٢ - العلاقه مع الزملاء .

لا يجوز ان يمنح مكتب المراجعه الذى تنقصه كفاءه معينه عن إحاله العميل لمكتب آخر تتوافر لديه الخبره المطلوبه . وفى حاله اللجوء الى مستشارين مهنيين يجب أن تكون رغبات العميل هى العنصر الحاكم .

ويمكن لمكتب المراجعه الذى تتوافر فيه خبره أو مهاره فنيه معينه أن يقدم خدماته للعميل بإحدى الطرق الآتيه : -

١- الى العميل مباشره .

أ - بعد المناقشه وتبادل الرأى مع مكتب المراجعه الاصلى .

ب - بناء على طلب أو توصيه من مكتب المراجعه الاصلى

جـ - دون الرجوع الى مكتب المراجعه الاصلى

٢- الى مكتب المراجعه الاصلى مع مراعاه الحفاظ على السريه

وفى نفس الوقت يجب على مكتب المراجعه المحال اليه عميل من مكتب آخر أن يقصر خدماته على المهمه التى تلقاها من المكتب الآخر مالم يطلب العميل القيام بأعمال آخرى . واذا كانت المهمه الجديده أو الاضافيه تختلف إختلافا كبيرا عن المهمه المحوله الى المكتب فعلى المراجع ان يتصل بالمكتب الاصلى ويبلغه بطبيعه العمل الجديد .

وعندما يحل المراجع محل مراجع آخر فى القيام بعمليه مراجعه الحسابات الختامية للشركة ، فعلى المراجع قبل قبول هذه المهمه أن يتصل بالمكتب الاصلى للتعرف على ظروف التغيير . إن الاتصال بين مكاتب المحاسبه والمراجعه فى مثل هذه الظروف يخدم الاهداف التاليه .

أ – حمايه المراجع من قبول مهمة فى ظروف قد لا تكون كل الحقائق المرتبطه بالعمل معروفه .

ب – حمايه حقوق الاقليه فى المنشأه والتى قد لا تكون على علم باسباب تغيير المراجع .

جـ – حمايه مصالح المراجع الاصلى عندما يكون التغيير قد نشأ من محاوله للتدخل فى التطبيق السليم للواجبات المهنيه .

ويجب على المراجع الاصلى عند تلقى الاتصال من المراجع الجديد المقترح أن يقوم بما يلى : –

أ – بيان الاسباب التى قد تدعو المراجع الجديد الى رفض القيام بالعمل .

ب – اذا كانت هناك اسباب أخرى تحتاج الى تصريح من العميل يجب ان يحصل على التصريح من العميل واذا رفض يجب شرح ذلك للمراجع الجديد

جـ – اذا اعطى العميل الاذن بالافصاح ، فيجب على المراجع أن يفصح عن جميع المعلومات التى يحتاجها المراجع الجديد حتى يستطيع ان يقرر أن يقبل المهمه الجديده أو يرفضها .

٣/٢/١٢ - ملخص

تغطى المبادىء الاساسيه للمراجعه الدوليه الموضوعات التاليه .

١ - الامانـــــه

٢- الموضوعيه والاستقلال

٣- الحفاظ على سريه المعلومات التى تخص العميل

٤- المهاره والكفاءه المهنيه

٥- السلوك المهنى .

٦- عدم ممارسه الانشطه التى قد تتعارض مع مهنه المراجعه .

٧- الاعلان والدعايه

٨- الاتعاب والعمولات .

٩- العلاقه مع الزملاء

٤/٢/١٢ - اسئله .

١- اذكر المبادىء الاساسيه للمراجعه الدوليه التى يحددها المعيار الدولى رقم (٣) .

٢- كيف يمكن للمراجع الاحتفاظ بالموضوعيه والاستقلال عند قيامه بعمليه المراجعه الخارجيه ؟

٣- اشرح مسئوليه المراجع الخارجى عن المعلومات التى يحصل عليها وتعتبر من أسرار العميل ؟

٤- ماهى المؤهلات والمهارات التى يجب ان يكتسبها المراجع حتى يقوم بعمليه المراجعه على الوجه الاكمل ؟

٥- إذكر بعض أمثله الدعايه والاعلان التى يمكن ان يقوم بها المراجع ولا تتعارض مع السلوك المهنى ؟

٦- ما هى القواعد التى يجب الاعتماد عليها عند تحديد اتعاب المراجع عن عمليه المراجعه ؟

الوحدة الثالثة عشر

معايير المراجعه الدوليه

١/١٣ الهدف:-

تهدف هذه الوحدة إلى عرض ملخص معايير المراجعه الدوليه التى صدرت عن لجان الإتحاد الدولى للمحاسبين.

معايير المراجعه الدوليه

معيار رقم ١ :– " هدف ونطاق مراجعة القوائم الماليه ".

يتناول هذا المعيار هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية لمنشأة ما بمعرفة المراجع الخارجى.

وتشمل القوائم المالية: قائمة المركز المالى (الميزانيه).

قائمة الدخل (الحسابات الختامية).

قائمة مصادر الأموال وإستخداماتها.

أية قوائم أو بيانات توضيحية يمكن إعتبارها متممة لتلك القوائم المالية .

هدف المراجعة: إن الهدف من مراجعة القوائم المالية المعدة طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها هو تمكين المراجع من إبداء رأية عن مدى عدالة تلك القوائم فى التعبير بوضوح عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها.

مسئولية إعداد القوائم المالية: تقع على عائق الإدارة الإحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة وتوفير نظام محكم للرقابة الداخلية يضمن المحافظة على أصول المنشأة ويمكنها من إعداد القوائم المالية . ولا تقع مسئولية إعداد هذه القوائم على المراجع الخارجى.

<u>معيار رقم ٢ : " خطاب قبول التعيين "</u>

يهدف هذا المعيار إلى مساعدة المراجع فى إعداد خطاب قبول التعيين لمراجعة القوائم المالية . ويجب أن يحدد هذا الخطاب أهداف ونطاق المراجعة ومدى مسئولية المراجع تجاة العميل . ويختلف شكل ومضمون هذا الخطاب من عميل لأخر.

<u>معيار رقم ٣ : " المبادىء الأساسية التى تحكم عمليات المراجعة ".</u>

يتناول هذا المعيار المبادىء الأساسية التى تحكم الواجبات والمسئوليات المهنية للمراجع عند قيامة بعملية مراجعة . وتتلخص هذه المبادىء فيما يلى:

- النزاهة والموضوعية والإستقلالية بالنسبة للمراجع الخارجى.
- المحافظة على سرية المعلومات التى يحصل عليها المراجع أثناء تأديتة لعمله .
- توافر المهارة والكفاءة المهنية اللازمة لأداء عملية المراجعة.
- الإحتفاظ بملفات للمراجعة تحتوى على أوراق العمل والمستندات والوثائق لكل الأمور والتى تقيم الدليل على أن المراجعة قد تمت طبقاً للمبادىء الأساسية .
- التخطيط السليم لعملية المراجعة.
- الحصول على أدلة أثبات كافيه وملائمة.
- دراسة النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية المتعلق به وتقييم التطبيق العملى لهذه الأنظمة حتى يمكن تحديد حجم وطبيعه وتوقيت إختبارات التحقق.
- التقرير عن النتائج التى توصل اليها المراجع من أدلة الإثبات التى يحصل عليها .

معيار رقم ٤ : " التخطيط "

ويتناول هذا المعيار التخطيط لعملية مراجعة متكرره لكل من القوائم المالية أو البيانات والمعلومات المالية الأخرى ويهدف التخطيط إلى :-

١- وضع خطه عامه متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع .

٢- وضع برنامج عمل يحدد طبيعه وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

معيار رقم ٥ : " إستخدام عمل مراجع آخر ".

ويتناول هذا المعيار الإجراءات التى يجب على المراجع الأساسى إتباعها عند إستخدامة لعمل مراجع أخر عند التقرير عن القوائم المالية لمنشأة ما أو فى حاله وجود أقسام أو فروع أو شركات تابعة أو شقيقة تكون جزءاً من هذه القوائم . كما يتناول المعيار الإعتبارات الواجب مراعاتها عند إعداد تقرير المراجع الأساسى.

معيار رقم ٩ : "دراسة وتقييم النظم المحاسبية والرقابة الداخليه المتعلقة بها لأغراض المراجعة "

ويتناول هذا المعيار شرح الإجراءات الواجب على المراجع إتباعها عند دراسة وتقييم النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخليه المتعلق به لكى يتمكن من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى التى سيقوم بها والتى تتوقف بدورها على مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخليه. وقد تعرض المعيار لمفهوم النظم المحاسبية والرقابة الداخلية وأهدافها ومحدداتها وإجراءات المراجعة.

كما أوضح المعيار أنه يجب على المراجع أن يحيط الإدارة علماً فى الوقت المناسب بنقاط الضعف الهامة التى إكتشفها.

<u>معيار رقم ٧ : " الرقابة على مستوى إداء أعمال المراجعه "</u>

ويتناول هنا المعيار الإجراءات الواجب على المراجع إتباعها بإعتباره مسئولاً عن أعمال مساعديه فى عملية المراجعة من حيث توجيه المساعدين والأشراف والرقابة عليهم والتأكد من أن العمل المؤدى من المراجعين الآخرين أو الخبراء كان كافياً ومناسباً.

كما يتناول المعيار توضيح السياسات والإجراءات الواجبة الإتباع من مكتب المراجعة لتوفير الإطمئنان المناسب لمستوى أداء جيد لأعمال المراجعة عامة.

<u>معيار رقم ٨ : " ادلة الإثبات فى المراجعة "</u>

ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المراجع على ادلة إثبات كافية وملائمة خلال ادائة لكل من إجراءات مدى الإلتزام وإجراءات التحقق التى تمكنه من الوصول إلى النتائج التى يكون على أساسها رأية عن القوائم المالية .

والكفاية مقياس لكميه الادلة التى تم الحصول عليها أما الملاءمة فتتعلق بمدى إرتباط الأدلة بموضوع المراجعة وإمكانية الإعتماد عليها.

وقد تعرض المعيار لطرق الحصول على أدلة الإثبات والتى يمكن تلخيصها فيما يلى: الفحص المستندى ، الملاحظه ، الإستفسارات والمصادقات ، الفحص الحسابى ، الفحص التحليلى.

معيار رقم ٩: " أوراق العمل (التوثيق) "

وينص المعيار على ضرورة أن يحتفظ المراجع بملفات للمراجعة تحتوى على أوراق العمل والمستندات والوثائق لكل الأمور والتى تقيم الدليل على أن المراجعة قد تمت طبقاً للمبادىء الأساسية.

كما تناول المعيار شكل ومضمون أوراق العمل . كما أوضح المعيار أن هذه الأوراق ملك للمراجع وعليه أن يتخذ من الإجراءات ما يكفل حماية وسرية ما بها من معلومات.

معيار رقم ١٠: " إستخدام عمل المراجع الداخلى ".

ويهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات التى يجب على المراجع الخارجى أخذها فى الحسبان عند تقييم عمل المراجع الداخلى بغرض الإستفاده منه وقد أوضح المعيار مجال وأهداف وظيفه المراجعه الداخليه والعلاقة بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى وضرورة التنسيق بينهما .

معيار رقم ١١ : " الغش والخطأ ".

ويهدف هذا المعيار إلى بيان مدى مسئولية المراجع عن إكتشاف عدم صدق البيانات الناتج عن الفش أو الخطأ عند قيامه بمراجعة المعلومات المالية . كما يتناول المعيار الإجراءات التى يجب على المراجع أن يقوم بها عند إكتشافه لحالات تدعوه إلى الشك فى وجود غش أو خطأ أو الحالات التى يجزم فيها بوقوع أى منهما.

<u>معيار رقم ١٢: " الفحص التحليلى "</u>

ويهدف هذا المعيار إلى بيان دور الفحص التحليلى بإستخدام النسب والعلاقات والإتجاهات وغيرها فى الحصول على ادلة مراجعة كافية وملائمة بهدف معاونة المراجع الذى يستخدم هذا الأسلوب عند ادائه لعملة.

وقد أوضح المعيار طبيعه إجراءات الفحص التحليلى وأهدافه وتوقيت إجراءاته ومدى الإعتماد عليه.

<u>معيار رقم ١٣ : " تقرير المراجع عن القوائم المالية ".</u>

ويهدف هذا المعيار إلى توفير المعايير للمراجعين عن شكل ومضمون (محتويات) تقرير مراقب الحسابات المتعلق بمراجعة القوائم المالية لأية منشأة. وقد أوضح المعيار المحتويات الأساسية لتقرير المراجع والتى تتضمن الأتى:

العنوان ، الجهة الموجه إليها ، تحديد القوائم المالية ، الأشاره إلى معايير المراجعة المتبعه، الرأى عن القوائم المالية ، التوقيع ، عنوان المراجع ، تاريخ التقرير.

كما تناول المعيار أنواع الرأى التى يبديه المراجع فى تقريره وهى :

- رأى بدون بتحفظات.
- رأى تحفظات.
- رأى سلبى.
- الإمتناع عن إبداء رأى.

موضحاً الظروف التى تؤدى إلى إبداء كل نوع من هذه الأنواع .

معيار رقم ١٤ : " المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوى المشتمل على القوائم المالية التى تم مراجعتها ".

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح دور المراجع نحو المعلومات الأخرى التى لا الزام عليه فى إصدار تقرير عنها مثل تقرير مجلس الإدارة عن العمليات ، الملخصات المالية ، بيانات العاملين ، النفقات الرأسمالية المتوقعة ، النسب المالية ، أسماء أعضاء مجلس الإدارة وبيان بالقروض التى حصلوا عليها ..... الخ .

وسواء اكان هناك التزام قانونى أو تعاقدى بأن يصدر المراجع تقريراً عن هذه المعلومات أم لا يجب على المراجع أن يأخذ فى الإعتبار هذه المعلومات عند إصدار تقريره عن القوائم المالية حيث أن مصداقيه القوائم المالية التى تم مراجعتها قد تتأثر نتيجة للتناقض بينها وبين تلك المعلومات الأخرى.

معيار رقم ١٥ : " المراجعة فى ظل التشغيل الالكترونى للبيانات "

ويهدف هذا المعيار إلى شرح الإجراءات الواجب على المراجع إتباعها عند إجراء المراجعة فى ظل التشغيل الالكترونى للبيانات عند إستخدام المنشأة حاسباً الكترونيا من أى نوع أو حجم فى تشغيل بيانات مالية لها أهمية بالنسبه للمراجعة.

وقد أوضح المعيار أن الهدف والنطاق العام لعملية المراجعة لا يختلف عند تشغيل البيانات إلا أن إستخدام الحاسب الالكترونى يغير من طرق تشغيل وتخزين البيانات وقد يوثر على نظم وإجراءات الرقابة الداخلية.

معيار رقم ١٦ : " أساليب المراجعة الالكترونية "

الغرض من هذا المعيار شرح كيفية إستخدام أساليب المراجعة الالكترونية بغض النظر عن نوع الحاسب الالكترونى أو حجمة . وقد تعرض المعيار لأسلوبين من أكثر أساليب المراجعة الالكترونية شيوعاً وهى:

١- أساليب برامج الحاسب الالكترونى للمراجعة وهى برامج يستخدمها المراجع كجزء من إجراءات المراجعة التى يقوم بها وذلك لتشغيل البيانات الهامة بالنسبة للمراجع من خلال النظام المحاسبى للمنشأة. وتشتمل هذه البرامج الآتى:-

- برامج جاهزه ، وهى عبارة عن برامج عامه للحاسب الالكترونى صممت لأداء وظائف تشغيل البيانات والتى تتضمن قراءة ملفات الحاسب الالكترونى وإختيار المعلومات وإجراء العمليات الحسابيه وتكوين ملفات للبيانات وطبع التقارير بالشكل الذى يحدده المراجع.
- برامج معدة لغرض محدد ، وهى برامج صممت لأداء مهام مراجعة فى حالات خاصة .
- برامج خدمة ، وهى البرامج التى تستخدمها المنشأة لأداء الوظائف العامة فى تشغيل البيانات.

٢- أساليب البيانات الإختيارية : والتى تستخدم فى تنفيذ إجراءات المراجعة عن طريق إدخال بيانات فى نظام الحاسب الالكترونى للمنشأة ومقارنة النتائج التى يتم الحصول عليها مع النتائج السابق تحديدها.

المعيار رقم ١٧ : " الأطراف المرتبطة (ذوى العلاقة أو المصلحة المشتركه) "

ويتطلب هذا المعيار ضروره أن تفصح القوائم المالية عما يلى:

– علاقة الأطراف المرتبطة عندما يكون هناك سيطره.

– معلومات معينة تتعلق بالعمليات المتبادلة بين الأطراف المرتبطة.

المعيار رقم ١٨ : " إستخدام عمل خبير "

ويهدف هذا المعيار إلى بيان مسئولية المراجع فيما يتعلق بإستخدام عمل خبير كدليل إثبات فى المراجعة وكذلك إلى بيان الإجراءات التى يجب على المراجع القيام بها فى هذا الشأن.

المعيار رقم ١٩ : "عينه المراجعه "

ويهدف هذا المعيار إلى التعرف على العوامل التى يجب أن يأخذها المراجع فى الإعتبار عند تصميم وإختيار عينة المراجعة وتقييم نتائج إجراءات المراجعة عليها.

المعيار رقم ٢٠ : " أثار التشغيل الالكترونى للبيانات على دراسة وتقييم النظم المحاسبية والرقابة الداخلية المتعلقة بها "

ويهدف هذا المعيار إلى تقديم توجيهات معينه بخصوص دراسة وتقييم النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية المتعلق به فى ظل التشغيل الالكترونى للبيانات.

المعيار رقم ٢١ : " تاريخ تقرير المراجع والأحداث التالية لتاريخ الميزانية وإكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية ".

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح أهمية تاريخ تقرير المراجع ومسئوليتة بالنسبة للحالات الهامة التى تحدث بعد تاريخ الميزانية وإلى بيان الإجراءات التى يجب على المراجع القيام بها للوفاء بتلك المسئولية . كما يهدف المعيار إلى بيان مسئولية المراجع فيما يتعلق بإكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية.

المعيار رقم ٢٢ : " اقرارات الإدارة كدليل إثبات "

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية إستخدام اقرارات الإدارة كادلة إثبات والإجراءات التى يجب أن يتخذها المراجع لتقييم وتوثيق هذه الاقرارات والظروف التى تسلتزم الحصول عليها كتابة.

المعيار رقم ٢٣ : " الإستمرارية :

ويهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية وفاء المراجع بمسئوليتة فى حالات الشك فى إستمرار حياة المنشأة كاحد الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية.

المعيار رقم ٢٤: " تقارير مراجع الحسابات لأغراض خاصة "

والهدف من هذا المعيار هو توضيح شكل ومحتوى تقارير المراجع المتعلقة بالمراجعة

المستقله لمعلومات مالية بخلاف تقديره عن القوائم المالية .

المعيار رقم ٢٥ : " الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

يهدف هذا المعيار إلى تعريف وشرح مفهومى الأهمية النسبية ومخاطر المراجعه وإلى بيان العلاقة بينهما وكيفية تطبيق المراجع لهما عند تخطيطه لإجراءات المراجعة وتنفيذها وتقييم نتائجها.

المعيار رقم ٢٦ : " مراجعة مدى سلامة التقديرات المحاسبية "

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح الإجراءات التى يجب على المراجع القيام بها للتأكد من سلامة التقديرات المحاسبية التى تتضمنها القوائم المالية.

المعيار رقم ٢٧ : " إختبار المعلومات المالية المتوقعة "

والهدف من هذا المعيار إعطاء توجيهات (إرشادات) للمراجع عن الإجرءات العامه الواجب اتباعها فى حالات المهام التى توكل إليه لإختبار المعلومات المالية المتوقعة وكيفية التقرير عن نتائج هذه المهام.

المعيار رقم ٢٨ : " عمليات مراجعة السنة الأولى – الأرصدة الإفتتاحية "

والهدف من هذا المعيار هو مد المراجع بإرشادات فى الحالات التى يراجع فيها القوائم المالية لمنشأة ما لأول مرة أو فى الحالات التى تكون فيها القوائم المالية للسنة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراجع آخر .

المعيار رقم ٢٩ : " الأخطار الحتميه وأخطار قصور نظام الرقابة الداخلية وأثرها على إجراءات التحقق ".

ويهدف هذا المعيار إلى مد المراجع بالإرشادات التى تمكنه من تقييم (تحديد) (assessing) الأخطار الحتميه وأخطار قصور نظام الرقابة الداخلية وإستخدام هذا التقييم فى تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التحقق التى يحتاجها المراجع لتقليل الخطر إلى الحد المقبول.

الوحده الرابعه عشر
المراجعه الداخليه على المستوى الدولى

١/١٤ الهدف .

تهدف هـذه الوحده الى تعريف مـفهوم المراجعه الداخليه وبيـان معايير الاداء وقواعد السلوك المهنـى التى يجب ان يلـتزم بها المـراجع الداخلى فـى كل من الشركـات الوطنيه والشركات الدوليه .

٢/١٤ المحتويات

١/٢/١٤ مقدمه

٢/٢/١٤ تعريف المراجعه الداخليه

٣/٢/١٤ – معايير اداء المراجعه الداخليه

٤/٢/١٤ – قواعد السلوك المهنى للمراجع الداخلى

٥/٢/١٤ – ملخص .

٦/٢/١٤ – أسئله

١/٢/١٤ مقدمه :

تعمل المنشأه الاقتصاديه (وخصوصا الشركات الكبيره ذات الانشطه المتعدده) على التأكد من أن جميع العاملين بالمنشأه يؤدون واجباتهم الوظيفيه كما هو مبين فى القواعد واللوائح التنفيذيه التى تشرح طريقة وإجراءات سير العمل بالنسبه للانشطه المختلفه مثل الانتاج والتسويق وشئون الافراد واداره الحسابات . وهنا يبدأ دور المراجعه الداخليه والمراجع الداخلى .

وعندما تعمل المنشأه على المستوى الدولى ، اى يكون لها فروع ووحدات تابعه فى دول أجنبيه ، فإن مسئوليه المراجع الداخلى تمتد لتشمل أنشطة هذه الفروع والوحدات التابعه

٢/٢/١٤ تعريف المراجعه الداخليه

يوجد أكثر من تعريف لمفهوم المراجعه الداخليه ، سواء على المستوى المحلى أو المستوى الدولى ومن هذه التعاريف ما يلى :

١- المراجعه الداخليه هى وظيفة تقييم مستقله أنشئت داخل المنشأه لفحص وتقييم أنشطتها بهدف خدمة إداره المنشأه »

يحدد هذا التعريف الاركان الاساسيه لوظيفة للمراجعه الداخليه بأنها :

أ - الاستقلال

ب - التقييم

حـ - تعمل داخل المنشأه

د - فحص وتقييم

هـ - الأنشطه

و - لخدمه

ز – اداره المنشأه

٢– المراجعه الداخليه هى التقييم المستقل لمختلف العمليات وأنظمة الرقابه داخل المنشأه وللتحقق من أن

× السياسات والاجراءات الموضوعه متبعه فعلا .

× المعايير التى حددتها الاداره قد تحققت

× الموارد المتاحة قد استخدمت بكفاءه وفاعليه وبدون إسراف

× الخطط الموضوعة تم تنفيذها بكفاءه

× أهداف المنشأة قد تحققت »

نلاحظ ان هذا التعريف يتضمن المفاهيم التاليه : –

أ – التقييم المستقل

وليس معنى ذلك أن يكون التقييم مستقلا عن المنشأه ، بل يعنى ان نشاط التقييم يكون مستقلا عن الانشطه الاخرى موضع المراجعه . كما انه يعنى أن تحتل وظيفة المراجعه الداخليه موقعا على الخريطه التنظيمية يسمح بالاهتمام بنتائج المراجعه واتخاذ القرارات المصححه

ب – العمليات المختلفه وأنظمه الرقابه .

وهذا يعنى أن المراجعه الداخليه لا تكون قاصره على عمليه أو نشاط معين بل تشمل كل العمليات والانشطة وأنظمة الرقابه المختلفة .

جـ – السياسات والاجراءات المقبوله

اى أن المراجعه الداخليه لا تقف عند حد اختبارات التطابق والتماثل بل تتعدى ذلك الى تقييم السياسات والاجراءات وما اذا كان إتباع هذه السياسات والاجراءات يحقق أهداف الاداره .

د – المعايير الموضوعه قد تحققت

وهذا يعنى قياس هذه المعايير ووضع معايير جديده أو تطوير المعايير الموجوده

هـ – استخدام الموارد المتاحة بكفاءه وفاعليه ٠

ويقصد بالموارد هنا الموارد الماديه والبشريه كما تعنى أيضاً البحث عن مواطن عدم الكفاءه حتى يمكن تجنب ذلك مسقبلا .

و – تنفيذ الخطط .

وهذا يعنى تقييم نتائج البرامج والانشطه للتحقق من الحصول علي المنافع المرجوه

ز– الاهداف قد تحققت

وهذا يعنى ان الخطط الداخليه تؤدى الى تحقق الاهداف الاداريه .

٣/٢/١٤ – معايير أداء المراجعه الداخليه

١/٣/٢/١٤ – المعيار الأول : الحياد .

يجب ان يكون المراجعون الداخليون ممستقلون تماماً عن الانشطه التى يراجعونها ويتحقق هذا الاستقلال عن طريق : –

أ – يجب ان يكون لاداره المراجعه الداخليه وضع فى التنظيم الادارى يسمح لها بالقيام بواجبات وظيفتها .

* يجب ان يكون رئيس اداره المراجعه الداخليه على إتصال مباشر بمجلس الاداره ضمانا للاستقلال

* يجب ان يحظى المراجع الداخلى على تأييد الاداره العليا لضمان تعاون الاشخاص والادارات موضع المراجعه .

* يجب ان يكـون تعيين وعزل رئـيس المراجعه الـداخليه مـن سلطه رئـيس مجلس الاداره .

* يجب ان يكون هـناك تحديد واضح لاهداف واختصـاصات اداره المراجعه الداخليه وأن يكون ذلك كتابه .

* يجب ان يكـون رئـيس اداره المـراجعه الـداخليه مـسئـولا أمـام شخص له سلطه كـافيه تضـمن استقلال الاداره ويـرفع اليه رئـيس الاداره التقـارير الدوريه موضحا بها الملاحظات والتوصيات

ب – يجب ان يـكون المـراجع مـوضوعيا فـى ادائه لعمله . وتتحقـق الموضـوعيه إذا توافرت الشروط التاليه : –

* الموضوعيه سلوك ذهنى مستقل يجـب على المراجع الداخلى ان يحافظ عليه أثناء ادائه لعمله

* يـجب ان يتم توزيع العمل على المراجعين الـداخليين بطريقة تمنع حدوث اى تعـارض فى المـصالح أو تحيـز فى ابـداء الرأي . وعلـى المراجع الـداخلى إخطار رئيسه اذا حدث ذلك .

* يجب الا يعهد الى المراجعين الداخليين بأى مسئوليات تنفيذيه .

* يجب الا يعهد الى المراجع الداخلى مراجعه الاعمال التى كان يقوم بها قبل إنتقاله الى اداره المراجعه الداخليه .

<u>٢/٣/٢/١٤ – المعيار الثانى : – الكفايه المهنيه</u> .

يجب ان تـؤدى عمليات المـراجعه الداخليه بكفـاءه وفى إطار العنـايه المهنيه المعقوله . ويتفرع من هذا المعيار عده معايير فرعيه : –

أ – بالنسبه لاداره المراجعه الداخليه

* يجب على اداره المراجعه الداخليه التـأكد من أن المراجعين الداخليين الذين يعملـون بالاداره لديهم خبـره مهنيه وتأهيل عـملى مناسب لطبيعه عمليات المراجعه التى يقومون بها .
* يجب ان يتـوافـر فـى اداره المـراجعه الـداخليه المعـرفه والمهارات المـهنيه والتخصصات التى تمكنها من القيام بمهامها .
* يجب ان يكـون هناك إشراف تـام على أعمال المـراجعه الداخليه وأن يكون رئيس اداره المراجعه الداخليه مسئول عن اعداد وتنفيذ هذا الاشراف .

ب – بالنسبه للمراجع الداخلى .

* يجب عـلى المراجـع الداخـلى الالـتزام بـقواعـد السلـوك المهنـى من أمـانه وموضوعيه والولاء للمنظمه التى يعمل بها .
* يجب على المـراجع الداخلى ان يكـون على قدر من المعـرفه والمهاره المهنيه والتخـصص اللازم لممارسه المراجعه الداخليه ، وهذا يتضمن القدره على تـطبيق معــايير وأسـاليب المـراجعه الـداخليـه والتعـرف علــى وتقييـم الإنحرافـات وإدراك المشـاكل الاقتـصاديه المـاليه والقـدره على اسـتخدام وفهم النماذج الكميه .
* يجب أن يكـون لـدى المـراجع الـداخلـى القـدره علـى التعـامل مع الافـراد والاتصـال بهم بطريقة فعاله .
* يجب على المراجع الـداخلى أن يحافظ على كفـاءته المهنيه عن طريق التعليم المستمـر والدورات التدريبيه والمشاركة فـى المؤتمرات والمشروعات البحثيه .
* يجب على المـراجع الداخلـى بذل العنـايه المهنيه المعقـوله وأن يكون مـتيقظاً

لأى تلاعب أو أخطاء أو إسراف أو ضياع يحتمل وقوعه

<u>١٤/٢/٣/٣ – المعيار الثالث : مجال المراجعه الداخليه</u>

يجب ان يشمل مجال أو نطاق المراجعه الداخليه دراسه وفحص وتقييم مدى كفايه وفاعليه نظام الرقابه الداخليه ومدى كفاءه أداء المهام والمسئوليات .

× إن الهدف من تقييم مدى كفايه نظام الرقابه الداخليه هو التحقق من أن النظام الموضوع يوفر ضمانات كافيه أن أهداف المنشأه سوف تتحقق بكفايه وإقتصاد .

× إن الغرض من تقييم مدى فاعليه نظام الرقابه الداخليه هو التحقق من أن النظام مطبق فعلا كما هو موضوع أو مخطط

× إن الغرض من فحص كفاءه أداء المهام هو التحقق من أن أهداف المنشأه قد تحققت فعلاً

<u>١٤/٢/٣/٤ – المعيار الرابع : أداء عمليه المراجعه</u>

يجب ان تشتمل عمليه المراجعه الداخليه على تخطيط العمليه وفحص وتقييم المعلومات وايصال النتائج ومتابعه التوصيات .

أ – يتضمن تخطيط عمليه المراجعه تحديد أهداف ومجال المراجعه والحصول على المعلومات عن الاداره محل المراجعه وتحديد الانشطه وأساليب الرقابه التى سيتم مراجعتها وتحديد الجهه التى سوف يقدم إليها نتائج عمليه المراجعه .

ب– يجب على المراجع الداخلى جمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات اللازمه لتدعيم نتائج المراجعه . كما يجب على المراجع الداخلى إعداد جميع أوراق

العمل (أوراق المراجعه) ويجب ان يسجل بهذه الاوراق جميع المعلومات التى تم جمعها وكذلك التحليلات التى أجراها ، كما يجب ان تؤيد هذه الاوراق النتائج التى تم التوصل اليها والتوصيات التى وردت بتقرير المراجعه .

ومن بين ما تتضمنه أوراق المراجعه ما يلى .

× مستندات تخطيط العمليه وبرنامج المراجعه

× قوائم استقصاء الانظمة الرقابيه ونماذج تدفق العمليات والملخصات الاخرى .

× الملاحظات والمذكرات الخاصه بالمقابلات الشخصيه

× صور الاتفاقات والعقود الهامه .

× نتائج تقييم الانظمه الرقابيه

× تحليلات واختيارات العمليات والاجراءات

× نتائج اجراءات المراجعه التحليليه .

× تقرير المراجعه .

× جميع المكاتبات أو المراسلات المتعلقه بعمليه المراجعه

جـ - يجب على المراجع الداخلى اعداد تقرير عن نتائج عمليه المراجعه . هذا التقرير يجب ان يكون مكتوبا وموقعا عند الانتهاء من العمليه ، علما بأنه يجب مناقشه نتائج عمليه المراجعه والتوصيات مع المستويات الاداريه المناسبه قبل اصدار التقرير النهائى . أيضا يجب ان يكون التقرير

موضوعى وواضح ومركز ويقدم فى الوقت المناسب ٠ ويجب ان يشرح التقرير مجال أو الغرض من عمليه المراجعه بالاضافه الى التوصيات والنواحى الايجابيه والاجراءات التصحيحيه ٠ وقد يتضمن التقرير وجهة نظر الجهه التى تمت مراجعه أنشطتها فيما يتعلق بالنتائج التى تم التوصل اليها أو التوصيات المقترحه .

٥/٣/٢/١٤ – المعيار الخامس اداره قسم المراجعه الداخليه :

يجب على رئيس اداره المراجعه الداخليه أن يدير هذه الاداره بطريقة سليمة بما يضمن : –

أ – ان العمل الذى يقوم به المراجعون الداخليون يؤدى الى تحقيق الاهداف التى حددتها الاداره العليا لهذه الوحده

ب– ان الموارد المتاحه لاداره المراجعه الداخليه قد استخدمت بكفاءه وفاعليه

جـ – أن العمل الذى أدى يتمشى مع المعايير المتعارف عليها للمراجعه الداخليه .

ويتفرع من هذا المعيار العام المعايير الفرعيه التاليه : –

١– يجب ان يكون لدى رئيس اداره المراجعه الداخليه وثيقه توضح أهداف الاداره والسلطات المخوله لها والمسئوليات الملقاه على عاتقها .

٢– يجب على رئيس اداره المراجعه الداخليه وضع الخطط اللازمه للقيام بالمسئوليات الملقاه على عاتق الاداره .

٣– يجب على رئيس اداره المراجعه الداخليه إعداد وتوفير تعليمات مكتوبه توضح السياسات والاجراءات لتكون بمثابه إرشادات للافراد الذين يعملون بالاداره .

٤– على رئيس اداره المراجعه الداخليه توفير برنامج لاختيار العاملين بالاداره ورفع كفاءتهم بما يكفل تحقيق الاهداف المرجوه

٥- على رئيس اداره المراجعه الداخليه ان يعمل على تنسيق التعاون بين أعمال المراجع الخارجى والمراجع الداخلى بما يضمن تغطيه كامله لعمليات المراجعه ويمنع ازدواج الأعمال .

٦- على رئيس اداره المراجعه الداخليه اعداد برنامج لتقييم أعمال إدارته بما يحقق ويضمن جوده الاداء .

٤/٢/١٤ – قواعد السلوك المهنى للمراجع الداخلى .

من أهم المقومات التى يستند عليها العمل المهنى قواعد السلوك المهنى التى يلتزم بها أعضاء المهنة فى تعاملهم مع بعضهم البعض وفى تعاملهم مع عملائهم. وأهم قواعد السلوك المهنى التى تنطبق على المراجع الداخلى ما يلى :-

١- يجب أن يؤدى المراجع الداخلى عمله بأمانة و موضوعية.

٢- يجب أن يكون ولاء المراجع الداخلى للجهه التى يعمل بها، وليس معنى ذلك أن يشارك فى أى عمل غير قانونى.

٣- يجب على المراجع الداخلى الا يمارس أو يشارك فى عمل أو نشاط يكون متعارضا مع انشطة الجهه التى يعمل بها أو يكون له تأثير على آدائه لعمله بموضوعية.

٤- يجب على المراجع الداخلى الا يقبل أى شئ له قيمة من أى موظف أو عميل أو أى عمل متصل بالمنشأة التى يعمل بها حتى لا يؤثر ذلك على حكمة الشخصى .

٥- يجب على المراجع الداخلى الا يقبل أداء الأعمال التى لا يستطيع أن يؤديها بكفاءة.

٦- يجب على المراجع الداخلى الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها.

٧-يجب على المراجع الداخلى المحافظة على سرية المعلومات التى يحصل عليها أثناء تأدية وظيفته والا يستخدمها فى تحقيق منفعة شخصية أو يضر بمصلحة المنشأة التى يعمل بها.

٨- يجب على المراجع الداخلى الإفصاح عن جميع الحقائق التى تصل إلى علمه والتى قد يؤدى عدم الإفصاح عنها إلى إخفاء إجراءات غير قانونية.

٩- يجب على المراجع الداخلى أن يعمل بإستمرار على رفع مستوى آدائه المهنى عن طريق الإشتراك فى البرامج التدريبية المستمرة .

٥/٢/١٤ - ملخص .

١- يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها

× وظيفة تقييم مستقلة داخل المنشأة لفحص وتقييم انشطة المنشأة بهدف خدمه الإداره

أو × هى التقييم المستقل لمختلف العمليات وأنظمة الرقابة داخل المنشأة للتأكد من أن السياسات و الإجراءات الموضوعه متبعة فعلا وأن المعايير التى تحددها الإدارة تتحقق وأن الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وفاعلية وأن الخطط الموضوعة يتم تنفيذها لتحقيق أهداف المنشأة.

٢- تتناول معايير آداء المراجعة الداخليه الموضوعات التالية :-

ا- حياد المراجع الداخلى.

ب- الكفاية المهنية بالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية وبالنسبة للمراجع الداخلى.

جـ- مجال المراجعة الداخلية.

د- آداء عملية المراجعة الداخلية.

ه- كيفية إدارة قسم (إدارة) المراجعة الداخلية.

٣- قواعد السلوك المهنى للمراجع الداخلى لا تختلف كثيرا عن قواعد السلوك المهنى للمراجع الخارجى.

٦/٢/٤١ – اسئله

١– عرف المراجعه الداخليه مع الشرح والايضاح .

٢– ما هو مفهوم الحياد بالنسبه للمراجع الداخلى ؟

٣– كيف يحافظ المراجع الداخلى على كفاءته المهنيه ؟ وما أهميه ذلك بالنسبه لعمله ؟

٤– ما هو مجال المراجعه الداخليه ؟

٥– قارن بين قواعد السلوك المهنى للمراجع الداخلى والمراجع الخارجى .

٦– ما الفرق بين الكفاءه المهنيه بالنسبه لاداره المراجعه الداخليه والكفاءه المهنيه بالنسبه للمراجع الداخلى كشخص ؟ إشرح بالتفصيل .

المراجع:-

١- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين " الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنه المحاسبه "فبراير ,١٩٩٣

٢- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعة " معايير المراجعة ".

٣- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعة " معايير المحاسبه " إبريل ,١٩٩٢

٤- شاهنده ممدوح عريبى " المحاسبة عن الآثار المترتبه على تغير أسعار صرف العملات الأجنبيه ، دراسة تحليلية مقارنه " رساله ماجستير غير منشوره ، كليه التجارة ، جامعة القاهرة ، ,١٩٩٢

٥- عبد العزيز السيد مصطفى " المشاكل المحاسبيه والضريبيه للصفقات المتبادله فى الشركة متعدده الجنسيات " رساله ماجستير غير منشوره ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ,١٩٨٣

٦- عطا حمد البيوك " معايير المحاسبة الدوليه " الجزء الأول ١٩٨٥ ، الجزء الثانى ١٩٨٨ ، لا يوجد ناشر.

7- Arpan , J.S. and Radebaugh , L.H., " International Accounting and Maltinational Enterprises.", 2 nd.ed., New York, John wiley and Sons, 1985.

8- Choi, F.D.S and Mueller, G.E., "International Accounting", New York, Prentice Hall International, Inc., 1984.

9- Holzer, H.P., " International Accounting ". New York, Henry and Raw publishers, .

10- International Federation of Accountants, " IFAC Handbook 1994, Technical pronouncements. ", IFAC, 114 west 47th Street, New York, 1994.

11- The Institute of Internal Auditors,UK, " Standards and Guidelines for the professional practice of Internal Auditing.", 82z Portland Place, London , win 3Dd., 1988.